

رقم الترتيب / ك ع إ ت ع ت / ج ب / 2019

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

أطروحة دكتوراه علوم في:

شعبة: علوم التسيير

تخصص: تسيير المنظمات

أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة

– دراسة عينة من المؤسسات –

إشراف الأستاذ الدكتور:

إعداد الطالبة:

أ.د شنوف شعيب

تة سومية

لجنة المناقشة :

رئيسا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ بوزيدة حميد
مشرفا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ شنوف شعيب
مشرفا مساعدا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	د. لمجد بوزيدي
ممتحنا	جامعة المدية	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ رميدي عبد الوهاب
ممتحنا	جامعة الأغواط	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ رمضان لعل
ممتحنا	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر قسم أ	د. ايت محمد مراد
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر قسم أ	د. واعلي عرقوب

السنة الجامعية : 2020/2019

نوقشت و أجزيت.... بتاريخ 2020/11/25

شكر و تقدير

يقول الرسول صلى الله عليه وسلم : *من لا يشكر الناس لا يشكر الله*
من منطلق هذا الحديث ، أتقدم بالشكر الجزيل و العرفان لكل من
ساعدني في انجاز هذا العمل ، وأخص بالذكر أستاذي المشرف
الأستاذ الدكتور هذوفه شعيب و الأستاذ المشرف المساعد
الدكتور لمجد بوزيدي لرعايتهما للبحث و الباحث وكرم فضلهما
وإرشاداتهما ، وتوجيهاتهما القيمة.

كما أتقدم بالشكر لجميع اطارات مؤسسات التربص الذين كان لهم
الصدر الرحب في استقبالنا وخاصة رئيس قسم المحاسبة بسونغاز
وحدة المدينة ، ولكل من أجاب عن الاستبيان الذي سهل علينا تطبيق
الدراسة الميدانية.

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة ، على تفضلهم باستقراء
محتويات هذا العمل، والمساهمة في اثرائه بملاحظاتهم القيمة.

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا الى :

- ❖ الوالدين الكريمين حفظهما الله ، وأطال في عمرهما؛
- ❖ سندي ورفيق دربي في الحياة، زوجي الغالي ؛
- ❖ قرية عـيـني ، أولادي أنس ، عبد الرحمان و هيثم ؛
- ❖ الى كل من أحبني دون استثناء.

الى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

تبة سومية

ملخص :

يشكل رأس المال البشري أحد أهم موارد المؤسسات خاصة في ظل أعقاب التوجه الدولي نحو العولمة ، و تعتبر محاسبة رأس المال البشري من المستجدات التي ظهرت حديثا لما لاقاه الفرد البشري من اهتمام ودور قيادي في جميع المؤسسات .

وتهدف هذه الدراسة الى الكشف عن اهمية محاسبة رأس المال البشري ، باعتباره أصلا كباقي الأصول في المؤسسة ، فبقاء أي مؤسسة و استمرارها مرهون بقوة مواردها البشرية . و لذلك، ارتأينا تقديم حوصلة نوضح فيها تأثير تطبيق هذا النوع من المحاسبة على المركز المالي للمؤسسة ، وذلك بدراسة عينة من المؤسسات ، وتوزيع استبيان ، مكننا من الوصول الى نتائج تمت قراءتها وتحليلها . اضافة الى اجراء نموذج تطبيقي على مؤسسة سونلغاز لدراسة متغيرات البحث و علاقتها في هذه المؤسسة .

الكلمات المفتاحية : المؤسسة ،المورد البشري ، محاسبة راس المال البشري ، المركز المالي .

Résumé :

Le capital humain constitue une des plus importante ressource des entreprises particulièrement dans la perspective de la mondialisation.

La comptabilité du capital humain est considérée faisant partie des nouveautés apparues récemment quand l'individu se rend compte de son importance et son rôle de pilotage dans la plupart des entreprises.

Cette étude a pour objectif de découvrir l'importance de la comptabilité du capital humain. Ce dernier est considéré comme les autres actifs de l'entreprise dont sa pérennité est hypothéquée par la force de sa ressource humaine. Pour ce faire, nous avons pensé présenter un ensemble de résultats clarifiant l'impact de l'application de ce type comptabilité sur le centre financier de l'entreprise en effectuant une étude sur un échantillon d'entreprises. A cet effet, nous avons distribué un questionnaire qui nous permet de parvenir à leur lecture et leur analyse.

En outre, nous avons appliqué un modèle à l'entreprise Sonelgaz afin d'étudier les variables de l'étude et leurs relations dans cette entreprise.

Mots- clés : entreprise, ressource humaine, comptabilité du capital humain, centre financier .

Abstract ::

Human capital is one of the most important resources of institutions, especially in light of The international trend towards globalization, and it considers human capital accounting One of the new improvements that has emerged recently due to the interest and leadership that the human individual received in all Institutions.

This study aims to uncover the importance of human capital accounting, as it is considered an asset Like other assets in the institution, the survival of any institution depends on the strength of its human resources ,

Therefore, we decided to present a summary in which we explain the impact of applying this type of accountability on The financial position of the institution, by studying a sample of institutions and distributing a questionnaire, which enabled us to Reaching read and analyzed results in addition to conducting an applied model on an organization **Sonelgaz** to study research variables and their relationship in this institution.

Key words: institution, human resource, human capital accounting, center Financial.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
III	- الأهداء
IV	- شكر وتقدير
V	- الملخص
VII	- الفهرس
XII	- قائمة الجداول و الأشكال و الملاحق
أ_ط	المقدمة العامة
أ	- تمهيد.....
أ	- مشكلة الدراسة.....
ج	- الاسئلة الفرعية.....
ب	- فرضيات الدراسة.....
ب	- أهمية الدراسة.....
ج	- أهداف الدراسة.....
ج	- أسباب اختيار الموضوع للدراسة.....
ج	- الأسباب الموضوعية.....
ج	- الأسباب الشخصية.....
ج	- منهجية الدراسة.....
د	- حدود الدراسة.....
د	- الدراسات السابقة.....
و	الدراسات السابقة العربية.....
و	الدراسات السابقة الأجنبية.....
ح	ما سيميز الدراسة عن سابقاتها.....
ح	- تقسيمات الدراسة.....
	الفصل الأول: مدخل الى راس المال الفكري في المؤسسة - الجانب النظري-
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية راس المال الفكري-الاسس النظرية -.....

3	المطلب الأول: مفهوم رأس المال الفكري.....
7	المطلب الثاني: أهمية رأس المال الفكري. ومراحل تكوينه
10	المطلب الثالث: تقسيمات رأس المال الفكري.....
13	المطلب الرابع: إدارة رأس المال الفكري.....
14	المطلب الخامس: رأس المال الفكري المتميز كميزة تنافسية للمؤسسة.....
16	المبحث الثاني: رأس المال البشري -الاطار النظري-.....
16	المطلب الأول: مفهوم رأس المال البشري.....
22	المطلب الثاني: أبعاد رأس المال البشري ومصادره.....
26	المطلب الثالث: الاستثمار في رأس المال البشري.....
28	المطلب الرابع: نظريات الاستثمار في العنصر البشري.....
30	المبحث الثالث: تسيير رأس المال البشري.....
30	المطلب الأول: استقطاب رأس المال البشري.....
32	المطلب الثاني: تطوير رأس المال البشري.....
34	المطلب الثالث: تنشيط رأس المال البشري.....
35	المطلب الرابع: المحافظة على رأس المال البشري.....
37	المبحث الرابع: الاطار النظري لمحاسبة رأس المال البشري.....
37	المطلب الأول: مفهوم محاسبة رأس المال البشري.....
41	المطلب الثاني: دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية.....
42	المطلب الثالث: فروض محاسبة الموارد البشرية
44	المطلب الرابع: خصائص محاسبة الموارد البشرية.....
44	المطلب الخامس: أهداف محاسبة رأس المال البشري و الدور الاستراتيجي لها.....
51	المطلب السادس: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.....
53	خلاصة الفصل الأول.....
	الفصل الثاني: علاقة المحاسبة عن رأس المال البشري بالمركز المالي للمؤسسة
55	تمهيد
56	المبحث الأول : تأصيل رأس المال البشري
56	المطلب الأول: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية.....
58	المطلب الثاني: الأصل البشري في ظل المعايير المحاسبية الدولية.....

60	المطلب الثالث: المبادئ التي تقوم عليها محاسبة رأس المال البشري.....
61	المطلب الرابع: معوقات وصعوبات تأصيل الموارد البشرية.....
63	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.....
63	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.....
65	المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي.....
67	المطلب الثالث: أساليب وطرق الإفصاح.....
68	المطلب الرابع: طرق الإفصاح عن الموارد البشرية.....
69	المبحث الثالث: القياس المحاسبي للمورد البشري و المركز المالي في المؤسسة.....
69	المطلب الأول: أساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية.....
77	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.....
81	المطلب الثالث : معايير الأصول المعنوية ودورها في حل مشكلات القياس المحاسبي لرأس المال البشري.....
84	المطلب الرابع: المركز المالي وتحليل العمليات المالية.....
87	المطلب الخامس: دور محاسبة الموارد البشرية في رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة.....
90	خلاصة الفصل الثاني.....
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
92	تمهيد
93	المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية و اجراءاتها.....
93	المطلب الأول: نموذج الدراسة.....
95	المطلب الثاني: بناء وتصميم الاستبيان.....
98	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الاحصائية لبيانات الاستبيان.....
100	المبحث الثاني: العرض و التحليل الاحصائي لبيانات الاستثمار.....
100	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات العامة.....
102	المطلب الثاني: العرض الوصفي لبيانات الاستبيان.....
120	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة.....
135	المبحث الثالث: تطبيق محاسبة رأس المال البشري في سونلغاز - وحدة المدينة-.....
135	المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز.....
136	المطلب الثاني: رأس المال البشري في المؤسسة.....

137	المطلب الثالث:القياس المحاسبي لرأس المال البشري في المؤسسة.....
141	المطلب الرابع:مقارنة بين المركز المالي لسونلغاز قبل وبعد تطبيق محاسبة رأس المال البشري.....
143	المطلب الخامس:تحليل النتائج ، ودراسة الفرضيات.....
147	المطلب السادس: تحليل النتائج ، ودراسة الفرضيات.....
149	خلاصة الفصل الثالث.....
	خاتمة عامة
151	تمهيد
152	نتائج الدراسة النظرية.....
153	نتائج الدراسة التطبيقية.....
153	اختبار الفرضيات.....
154	توصيات.....
155	آفاق الدراسة.....
157	قائمة المصادر و المراجع
166	الملاحق

قائمة الجداول

الأشكال و الملاحق

قائمة الجداول ، الأشكال و الملاحق

1_ قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
07	المقارنة بين راس المال المادي ورأس المال الفكري	1-1
22	أبعاد رأس المال البشري من منظور بعض الباحثين	2-1
38	مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية	3-1
95	محاور الدراسة و فرضياتها	1-3
98	جدول تعريفي بالمؤسسات عينة الدراسة ، وعدد الاستبيانات الموزعة	2-3
99	حساب الفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان	3-3
100	جدول توزيع أفراد العينة حسب أعمارهم	4-3
101	جدول تويج أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	5-3
101	جدول تويج أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	6-3
102	جدول تويج أفراد العينة حسب الاستفادة من التكوين	7-3
102	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المحور الأول	8-3
103	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المحور الأول	9-3
103	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المحور الأول	10-3
104	عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المحور الأول	11-3
104	عرض نتائج الفقرة الخامسة ، المحور الأول	12-3
105	عرض نتائج الفقرة السادسة ، المحور الأول	13-3
105	عرض نتائج الفقرة السابعة ، المحور الأول	14-3
106	عرض نتائج الفقرة الثامنة ، المحور الأول	15-3
106	عرض نتائج الفقرة التاسعة ، المحور الأول	16-3
107	عرض نتائج الفقرة العاشرة ، المحور الأول	17-3
107	عرض نتائج الفقرة الحادية عشر ، المحور الأول	18-3
108	عرض نتائج الفقرة الثانية عشر ، المحور الأول	19-3
108	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الأول ، المحور الثاني	20-3
109	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الأول ، المحور الثاني	21-3

قائمة الجداول ، الأشكال و الملاحق

110	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الأول ، المحور الثاني	22-3
110	عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المجال الأول ، المحور الثاني	23-3
111	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثاني ، المحور الثاني	24-3
111	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الثاني ، المحور الثاني	25-3
112	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الثاني ، المحور الثاني	26-3
112	عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المجال الثاني ، المحور الثاني	27-3
113	عرض نتائج الفقرة الخامسة ، المجال الثاني ، المحور الثاني	28-3
113	عرض نتائج الفقرة السادسة ، المجال الثاني ، المحور الثاني	29-3
114	عرض نتائج الفقرة السابعة ، المجال الثاني ، المحور الثاني	30-3
114	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الأول ، المحور الثالث	31-3
115	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الأول ، المحور الثالث	32-3
115	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الأول ، المحور الثالث	33-3
116	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثاني ، المحور الثالث	34-3
116	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الثاني ، المحور الثالث	35-3
117	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الثاني ، المحور الثالث	36-3
117	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثالث ، المحور الثالث	37-3
118	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الثالث ، المحور الثالث	38-3
118	عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الثالث ، المحور الثالث	39-3
119	عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المجال الثالث ، المحور الثالث	40-3
119	عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الرابع ، المحور الثالث	41-3
120	عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الرابع ، المحور الثالث	42-3
121	عرض نتائج المحور الخاص برأس المال البشري ، وأهمية المحاسبة عنه	43-3
124	عرض نتائج المجال الأول ، المحور الثاني	44-3
125	عرض نتائج المجال الثاني ، المحور الثاني	45-3
127	عرض نتائج المجال الأول ، المحور الثالث	46-3
128	عرض نتائج المجال الثاني ، المحور الثالث	47-3
129	عرض نتائج المجال الثالث ، المحور الثالث	48-3

قائمة الجداول ، الأشكال و الملاحق

130	عرض نتائج المجال الرابع ، المحور الثالث	49-3
132	اختبار الفرضيات	50-3
136	تصنيف المستخدمين في سونلغاز	51-3
137	تكاليف المستخدمين في سونلغاز	52-3
138	قائمة المركز المالي لسونلغاز (سنة 2018)	53-3
140	جدول حسابات النتائج لسونلغاز (سنة 2018)	54-3
144	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على قائمة المركز المالي	55-3
146	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على جدول حسابات النتائج	56-3

قائمة الجداول ، الأشكال و الملاحق

2- قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
06	رأس المال الفكري	1-1
08	مراحل تكوين رأس المال الفكري	2-1
10	شكل توضيحي لهيكل مقلوب	3-1
10	تقسيمات رأس المال الفكري حسب Stewart	4-1
12	تصنيف الجمعية الأمريكية للتدريب و التطوير لمستويات رأس المال الفكري	5-1
19	تجزئة رأس المال البشري و أصنافه	6-1
20	رأس المال البشري (العام و الخاص)	7-1
40	توضيح مفهوم محاسبة رأس المال البشري	8-1
47	توضيح دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء العمال	9-1
71	تكاليف الموارد البشرية	1-2
72	قياس قيمة الموارد البشرية بالتكلفة التاريخية	2-2
77	هيكلية التسيير المحاسبي لقيمة المورد البشري	3-2
94	نموذج مقترح حول تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على المركز المالي للمؤسسة	1-3

قائمة الجداول ، الأشكال و الملاحق

3- قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
167	الاستبيان الموجه للعيينة - نسخة عربية -	ملحق رقم-01
175	قائمة المركز المالي لسونلغاز سنة 2018	ملحق رقم-02
178	جدول حسابات النتائج لسونلغاز سنة 2018	ملحق رقم-03
180	تكاليف التدريب لسونلغاز سنة 2018	ملحق رقم-04
184	نتائج التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS	ملحق رقم -05
210	جدول استنفاد المورد البشري	ملحق رقم _06

المقدمة العامة

1. تمهيد

يشهد العالم اليوم تحديات و تغيرات سريعة سببها مخلفات ظاهرة العولمة ، و تلاحق الابتكارات و الإبداعات والتحول من اقتصاد معتمد على الأصول الملموسة إلى اقتصاد معتمد على التكنولوجيا و المعرفة . وقد ارتبط مفهوم رأس المال البشري باقتصاديات المعلومات و المعرفة ، باعتبار هذا الأخير رأس مال ذو وزن للمؤسسات ، لا يقل أهمية عن بقية موارد المؤسسة ، إذ لا يختلف اثنان عن أهميته حيث صار ينظر إليه كأصل من أصول المؤسسة نظراً لما يملكه الإنسان من مهارات لا يمكن تعويضها بأي عنصر من عناصر الإنتاج الأخرى. ومما لا شك فيه ان الموارد البشرية تساعد على زيادة ثروات الأمم فإذا أحسن اختيارها وصيانتها زاد عطاؤها . ومن المعلوم أن المؤسسات تنفق أموالاً طائلة على المورد البشري ، فكان لابد من وجود تقنية أو نظام يمكن المؤسسة من تقييم هذا العنصر وقياس مردوديته ، ويهتم بكل ما يخص المورد البشري من الناحية الكمية والكيفية، بحيث يوفر هذا النظام المعلومات اللازمة والضرورية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات .

ومحاسبة رأس المال البشري ما زالت تفتقر إلى المقومات الموضوعية التي تكفل القياس السليم للموارد البشرية ، وتحسين نوعية الإدارة المالية ونظام المعلومات للجهات الداخلية والخارجية للمؤسسات .

ونشير أن أول من طبق هذا النوع من المحاسبة تطبيقاً عملياً هي شركة باري بولاية أوهايو الأمريكية وذلك عام 1966 وتقوم فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة ، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات ، لذلك فأنها تحولت من النمط التقليدي للإدارة إلى أسلوب المشاركة ، وقد أدخلت الشركة في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط إطفائها .

ان هدف المحاسبة بشكل عام هو قياس وتوصيل المعلومات التي تلخص واقع المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة ، وتتلخص نتائج القياس في مجموعة الحسابات والقوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الفترة . وبالتالي يجب أن يشمل الإفصاح المحاسبي كافة الموارد المتوفرة للمؤسسة ، المادية منها والبشرية من اجل كفاءة وفعالية إدارتها والرقابة عليها.

2. مشكلة الدراسة

المورد البشري هو أهم أنواع الأصول في أي مؤسسة وخاصة في المجتمعات المتقدمة، حيث أن المفكر والمنفذ في أي مؤسسة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ . كما أن محاسبة رأس المال البشري تهدف إلى توفير المعلومات الضرورية عن المورد البشري في المؤسسة ، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر ، كما تهدف الى تقديم المعلومات الصحيحة والموثوقة عن الموقف المالي للمؤسسة .

و مواصلة للبحث في خضم هذا الطرح ارتأينا أن تكون إشكالية الدراسة الجوهريّة ذات علاقة رئيسية بذلك ، وهذا من خلال طرح التساؤل الجوهري التالي :

ما مدى تأثير محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسات الجزائرية محل الدراسة؟
3. الأسئلة الفرعية

✓ كيف تتم محاسبة رأس المال البشري في المؤسسة ، وما هي أساليب القياس المعتمدة ؟

✓ هل تؤثر محاسبة رأس المال البشري على مصداقية القوائم المالية ؟

✓ هل تؤثر محاسبة رأس المال البشري على توسيع الاستثمار في المؤسسة؟

✓ هل تؤثر محاسبة رأس المال البشري على الأرباح في المؤسسة ؟

4. فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية فيمكننا منذ البداية تبني الفرضيات التالية:

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية ؛

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري وتوسيع الاستثمار في المؤسسة ؛

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و تعظيم الأرباح ؛

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و قيمة المركز المالي للمؤسسة .

5. أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع في حد ذاته ، فال مورد البشري له أهمية لا يستهان بها في رفع سوية المؤسسات بشتى أشكالها، كما أنه من أهم عناصر النظام الاقتصادي ، نظرا للأهمية الكبيرة التي تمتع بها الإنسان منذ أن أنزل الله أبانا آدم إلى الأرض فهو العقل المفكر والمدبر لكافة أعمال المؤسسات وهو يقدم منافع لا تقل أهميتها عما تقدمه الموارد المادية الأخرى بل و تتفوق عليها إذا نظرنا إلى مساهمتها في تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسات الوصول إليها. اذ يقول "Harbison" أن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها فهو الذي يخطط لقيام المؤسسة ويحدد أهدافها ، ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف ويختار الآلات والمعدات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم أنه هو المنفذ للعمل الفعلي وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله " ، و انطلاقا من ذلك فان المؤسسات اليوم مجبرة على إجراء رقابة فعالة على رأسمالها البشري، و ذلك من خلال فعالية ما يتم استقراؤه من القوائم المالية التي يتوقف على مصداقيتها ، سلامة وواقعية المركز المالي للمؤسسات.

6. أهداف الدراسة

إن هدف المحاسبة بشكل عام هو تقديم البيانات والمعلومات الصحيحة ، والموثوقة في الوقت المناسب لمختلف المستفيدين منها ، أما أهداف محاسبة رأس المال البشري بشكل خاص فهو مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفعالية والكفاية المطلوبة. ويمكن تلخيص الأهداف التي يتطرق إليها البحث كما يلي:

- ✓ التعرف و تحديد المفاهيم المتعلقة برأس المال البشري ؛
- ✓ توضيح أهمية رأس المال البشري ، باعتبار هذا الأخير المصدر الحقيقي لخلق الثروة للمؤسسات ؛
- ✓ عرض و تحليل الأبعاد الرئيسية في قياس رأس المال البشري ؛
- ✓ بيان أثر الإفصاح عن رأس المال البشري للمؤسسات على إعداد قوائم مالية سليمة و شاملة ؛
- ✓ إبراز أهمية سلامة و مصداقية القوائم المالية في فعالية تحليل المركز المالي للمؤسسات ؛
- ✓ محاولة التوصل إلى عمق الموضوع ، وذلك بحوصلة توضح أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسات .

7. أسباب اختيار الموضوع للدراسة

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في أسباب موضوعية ، وأخرى شخصية ندرجها في الآتي :

✓ الأسباب الموضوعية : تتمثل الأسباب الموضوعية في ما يلي :

- ✓ إظهار أهمية المورد البشري للمؤسسات ، باعتباره الركيزة الأساسية لقيام أي مشروع ؛
- ✓ إبراز أهمية الاستثمار في رأس المال البشري ، باعتبار هذا الأخير المصدر الرئيسي للإبداع و التميز و النجاح ؛
- ✓ الوصول إلى تبيان أثر الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمؤسسة ؛
- ✓ محاولة الإحاطة بجوانب الدراسة ، و المتعلقة أساسا بإبراز أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة .

✓ الأسباب الشخصية : تتمثل الأسباب الذاتية فيما يلي :

- ✓ ميولي الطبيعي للبحث و الاستطلاع في مجال موضوع رأس المال البشري ؛
- ✓ وعيي بقيمة و أهمية الموضوع خاصة في ظل التحولات القائمة و المستمرة ؛
- ✓ اختيار الموضوع تعبير عن رغبة شخصية في محاولة الوصول إلى الاختلافات القائمة في هذا الموضوع بالضبط ، ففكرة الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية ، وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسات تعرضت للعديد من الانتقادات من طرف المحاسبين .

8. منهجية الدراسة

للتحقق من أهداف الدراسة ، و اختبار صحة الفروض تم الاعتماد على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي كما يلي :

✓ المنهج الوصفي :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال اجراء مسح مكتبي للمراجع ، و الدوريات ، و النشرات ، و التقارير المنشورة ، و نتائج الدراسات و الابحاث النظرية و التطبيقية السابقة المتعلقة بحاسبة الموارد البشرية ، المركز المالي في المؤسسات و العلاقة بينهما .

✓ المنهج التحليلي :

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في الشق المتعلق بالجوانب و الأبعاد الخاصة بالدراسة التطبيقية في مجال التطبيق ، وعينة الدراسة ، و البيانات المطلوبة ، وأساليب جمعها و تحليلها حيث تم اجراء الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات يختلف مجال نشاطها ، و استخدام الاستبانة كوسيلة وأداة للحصول على البيانات التي سوف نستخدمها كمدخلات يتم معالجتها وفق نظام SPSS للحصول على معلومات نعرضها ختاماً .

كما أنه تم الوصول الى تطبيق محاسبة راس المال البشري في احدى المؤسسات ، وعليه توصلنا الى مجموع نتائج رقمية ، تم قراءتها استناداً على منهج تحليلي بحت.

9. حدود الدراسة

✓ **الحدود المكانية :** اجريت الدراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية (المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء **GCB** ، **SARL CORENAV** ، سونلغاز وحدة المدينة.

✓ **الحدود الزمانية :** حدد المجال الزمني للدراسة بالمجال الزمني 2018_ 2019 ، وهي الفترة التي تم خلالها اجراء الدراسة الميدانية، والحصول على المعلومات اللازمة للتحليل؛

10. الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة حجر الأساس الذي يعتمد عليه موضوع الدراسة حيث أن هناك اهتماماً واضحاً من قبل الباحثين بموضوع المحاسبة عن الموارد البشرية. وتكمن أهمية مراجعة الدراسات السابقة بأنها تتيح لنا إمكانية معرفة ما توصل إليه الآخرون في مجال الدراسة ومن خلال هذه المعرفة نستطيع تحديد الأمور التي تتطلب إما مزيداً من البحث أو تحديثاً للنتائج¹.

1- الدراسات السابقة العربية :

¹ للأمانة تجدر الإشارة هنا أنه هناك بعض الدراسات التي تم عرضها كدراسات سابقة لم يتم الاطلاع على جميع عناصرها تفصيلاً و هذا لتعذر ذلك و تم انجاز موجز او ملخص لها انطلاقاً من ملخصات مفصلة تم الاطلاع عليها .

✓ دراسة سناء عبد الهادي الجعدي، بعنوان دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة 2007، حيث حاولت الباحثة من خلال البحث دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، و ضرورة إبداء الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات وخصوصًا من ناحية المعالجة المحاسبية الخاصة لبياناتها. و قد خاضت غمار البحث محاولة الإجابة على إشكالية رئيسية مفادها : ماهو دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية الفلسطينية في قطاع غزة ؟ ، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لا تتوفر على نظام محاسبي يلي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، الذي يعتبر نظام معلومات فرعي مساند للإدارة وداعم لعملية تخطيط الموارد البشرية، والذي يستمد بياناته من الأنظمة الإدارية والمحاسبية الأخرى. ونظرًا لعدم توفر إجراءات لمعالجة تلك البيانات محاسبياً، أدى إلى عدم الاستفادة من تلك البيانات في تخطيط الموارد البشرية، والذي يمكن أن يؤدي إلى استخدامها بشكل أمثل كما انه لا يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في دعم القرارات الإدارية، مع العلم بأن مثل تلك البيانات يمكن أن تشكل قاعدة جيدة لاتخاذ قرارات صائبة. ثم خلصت الدراسة إلى عدة توصيات نجملها في ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية ومحاسبية للتسجيل و التوبير والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل، للعمل على إظهارها ضمن القوائم المالية للاستفادة منها داخليًا وخارجيًا.

✓ دراسة فضل كمال سالم ،بعنوان مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة ، 2008 ، حاول الباحث من خلال البحث دراسة و تحليل الأهمية التي يحظى بها القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ، ومدى التأثير الذي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة ، وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة . وقد حاول الإجابة خلال بحثه على تساؤل جوهري ضمنه في السؤال التالي : ما مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات في قطاع غزة ؟ . ومن أهم ما توصل اليه : أن رزمة الأصول البشرية و الإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية و المصداقية ، و الثقة للبيانات المحتواة في التقارير ، وان توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها، و استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى . و خلصت الدراسة الى توصيات تمحورت في مجملها في ضرورة اتخاذ الإجراءات و السياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية ، و الاهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المؤسسات بقياس رأسمالها البشري لسد الفجوة بين القيمة الدفترية و القيمة السوقية .

✓ دراسة كمال النقيب ، بعنوان المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموارد البشرية ، عمان ، 2010:

وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الموارد البشرية تشكل أحد بنود الأصول طويلة الأجل ضمن الأصول المعنوية ، حيث يتم إدراجها في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المادية طويلة الأجل تحت حساب أصول الموارد البشرية . كما أوصت الدراسة بالعمل على إلزام المؤسسات بالإفصاح على الموارد البشرية في قوائمها المالية لكي تمنح المستثمرين و بالذات الجدد من اتخاذ قراراتهم بشكل أكثر فعالية و كفاءة .

✓ دراسة "عبد الله بن صالح ، سحنون بونعجة ، 2011" ، أساليب القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الوطني حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشلف ، قدمت الدراسة إطاراً لأساليب الإفصاح والقياس عن رأس المال الفكري وفق المعايير المحاسبية الدولية من خلال معالجة محاور اعتبرت رئيسية في الدراسة تمثلت أهمها في مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته التي اعتبر رأس المال البشري أهمها ، ثم محاسبة رأس المال الفكري وفق المعايير المحاسبية الدولية .

✓ دراسة الصقر تامر عدل، بعنوان محاسبة الموارد البشرية : المفهوم و الاهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة ، مجلة دراسات البصرة ، العدد 16 ، 2013 حيث هدفت هذه الدراسة الى ابراز مفهوم و أهمية محاسبة الموارد البشرية ضمن الشركات العراقية ، حيث وزع الباحث 100 استبانة على مجموعة من المحاسبين و المختصين في الموارد البشرية و أعضاء مجالس الادارة و المدققين الخارجيين لعينة الشركات التجارية التابعة للقطاع الخاص ، وتم استعادة 83 منها يمكن الاعتماد عليها في الدراسة ، وقد أشارت نتائج الدراسة الى أن الشركات العراقية بشكل عام ليس لديها معرفة بمحاسبة الموارد البشرية لكن على الرغم من ذلك فان هناك عدد من الافراد في هذه الشركات لديهم بعض الدراية بهذا المصطلح ، كما تبين أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الاستثمارية ، وكذلك حاجة الادارة الى مثل هذه المعلومات لأهميتها البالغة في اتخاذ العديد من القرارات كقرار التوظيف ، التطوير ، التدريب الخ ، مع الإشارة الى وجود تأييد و بدرجة متوسطة لوجود تأثير لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية على الأفراد العاملين .

ب- الدراسات السابقة الأجنبية

✓ (Dawson ,1994) The Use of a Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين قياس قيمة الموظفين و تكلفة الحصول عليهم من خلال تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية وتطبيق نموذج تقييم المكافآت العشوائية على مجموعة من الأقسام التنظيمية وذلك بواسطة جمع وتطبيق البيانات اللازمة لاحتساب القيمة ومن ثم التطبيق باستخدام كل نموذج على حدى .وقد ركز البحث على معرفة المنطق الذي يستخدمه متخذو القرارات في تحديد القيمة و الوصول إلى البيانات . وقد توصلت الدراسة إلى أن نموذج تقييم المكافآت يأخذ في الاعتبار عدم كفاية ظروف سوق العمل الخارجية ، أما في حالة وجود سوق عمل كفؤ فإن كلا النموذجين لا يختلفان ، و ان استخدام نموذج تكلفة الاستبدال يمكن أن يخفض التكاليف المترتبة على استبدال الموظفين .

✓ (Fredrik son ,1998)Human Resource Accounting :Interest and Conflicts

هدفت إلى إعطاء فكرة عامة عن محاسبة الموارد البشرية و استعراض مواقف الأطراف المختلفة بشأنها . وقد بينت النتائج أن الأطراف المختلفة الرئيسية المستفيدة ، كالإدارات و المستثمرين و المستخدمين و الحكومات ، وقد بدأت بتكوين وتعريف مواقفها الخاصة بصدد محاسبة الموارد البشرية من جوانب مختلفة ، حيث تطرح العديد من الأسئلة وهي : هل يجب أن يكون تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلزاميا ؟ وهل يجب وضع قواعد أو اتفاقات منظمة لها وإذا كانت محاسبة الموارد البشرية إلزامية ، فما نوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ؟ وإذا كانت تطوعية ،فما هي الآليات الواجب اتباعها لمراعاة مصالح الأطراف المهتمة ؟

✓ (Soledad,1999)Human Ressonance Accounting

عرضت الدراسة معالجة محاسبية للموارد البشرية في المنظمات ومنشآت الأعمال بطريقة منهجية ، وذلك من خلال تحليل وتسجيل التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية . كما أكدت على إمكانية إدراج تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول كما هو الحال بالنسبة لباقي البيانات المالية الأخرى . وقد ركزت الدراسة على معالجة تكاليف التدريب ودراسة البدائل المختلفة حول تسجيلها ، وبعد عرض وتحليل مفصل لها توصلت الدراسة إلى أن تكاليف التدريب يمكن معاملتها بطريقة مماثلة للطريقة التي يعامل بها أي حساب من حسابات الأصول الرأسمالية ، كذلك ألفت الدراسة الضوء على طريق معالجة وتسجيل التعويضات ومكافآت ترك الخدمة مع الاقتراح بضرورة تسجيلها كنفقات استثمارية رأسمالية و ليس كمصروفات جارية .

✓ (Dominguez .2012) Company characteristic and human resources disclosure in Spain

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين خصائص المؤسسات ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية . وتم تحليل محتوى التقارير المالية لسنة 2004 لعينة من المنشآت الاسبانية مدرجة في بورصة مدريد . وتوصلت نتائج هذه الدراسة الى أن هناك علاقة ايجابية بين

حجم المنشآت ومستوى الإفصاح ، حيث أن المنشآت الأكبر حجما أكثر اهتماما بالإفصاح عن الموارد البشرية ، كما توصلت الى انه كلما زاد عدد ملاك المنشأة كان مستوى الإفصاح أعلى .

ج- تعليق على الدراسات و ما يميز الدراسة محل البحث عن سابقتها :

باستقراء الدراسات السابقة ، وما تناولته من موضوعات قمنا باستنتاج الآتي :

- ✓ على الرغم من تطرق عديد الدراسات للموضوع من ناحية القياس ، إلا أنه لم يكن كذلك بالنسبة للعرض و الإفصاح ؛
- ✓ ركزت أغلب الدراسات على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول و معالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول ، وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري ،
- ✓ ضرورة إظهار قيمة هذه الموارد ضمن بنود القوائم المالية ؛
- ✓ إظهار أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية و الكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة و فاعلية؛
- ✓ لم تتفق الدراسات على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن عده نموذجا موضوعيا و ملائما لتقييم وقياس الموارد البشرية ؛
- ✓ انطلاقا من هذا الاختلاف وعدم الاتفاق ، نتجت فروقات تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على قرارات المؤسسة انطلاقا من تأثيرها على القوائم المالية ، وذلك حسب طريقة القياس المستخدمة ؛
- ✓ تم إعداد الدراسات السابقة في عديد الدول العربية و الأجنبية ، ولأن البيئة الجزائرية تختلف لا محالة عن غيرها من الدول ، نظرا لخصوصية أوضاعها الاقتصادية وكل ما له علاقة بذلك ، ولا منأى لنا أن نذكر خصوصية بيئتها الاجتماعية و السياسية ؛
- ✓ وبذلك وانطلاقا مما سبق سوف يتم إجراء هذه الدراسة بالجزائر آخذين عينة من مجموع المؤسسات الناشطة ، وذلك من أجل الوصول إلى مستوى الأهمية التي تحظى بها عملية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات ، وأثر ذلك على القوائم المالية ومن ثم على المركز المالي للمؤسسات .

11. تقسيمات الدراسة

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الإشكالية ، و التساؤلات الفرعية يتم تقسيم البحث إلى جانب نظري مع آخر تطبيقي ، تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة ، أما الجانب النظري فسنضمّنه المحاور الرئيسية التالية :

✓ الفصل الأول: مدخل الى رأس المال الفكري في المؤسسة - الجانب النظري -؛

تم من خلاله عرض وصفي للمفاهيم النظرية المتعلقة برأس المال الفكري ، رأس المال البشري باعتباره أحد عناصر رأس المال الفكري ، وصولا الى سرد الأسس النظرية لمحاسبة رأس المال البشري ؛

✓ الفصل الثاني: علاقة المحاسبة عن رأس المال البشري بالمركز المالي للمؤسسة؛

من خلال هذا الفصل ، تم التطرق الى العلاقة التي تربط المحاسبة عن المورد البشري بالمركز المالي للمؤسسات ، انطلاقا من توفر شروط تأصيل المورد البشري لاعتباره أصلا من أصول المؤسسة ، ثم الافصاح عنه ضمن القوائم المالية للمؤسسة؛ بعد اتباع آليات القياس المحاسبي المنصوص عليها لهذا النوع من الموارد.

✓ الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

حيث كان للجانب التطبيقي نصيب في الدراسة بإسقاط ما سبق نظريا ، سعيا للوصول إلى مجموع نتائج تساهم في إثبات ما سبق افتراضه أو نفيه . فقد تم توزيع مجموع استمارات استبيان على ثلاث مؤسسات رغبة منا في اثبات صحة الفرضيات أو نفيها ، ثم تم تطبيق محاسبة رأس المال البشري في مؤسسة سونلغاز و المقارنة بين النتائج المتوصل إليها .

الفصل الأول

الفصل الأول: مدخل الى رأس المال الفكري في المؤسسة _ الجانب النظري_

تمهيد :

يعتبر رأس المال الفكري من الموارد الأساسية لأي مؤسسة ، اذ أنه شكل من أشكال رأس المال المعترف بها في الاقتصاد الحديث ، القائم على المعرفة و المعلومات الكامنة في عقول الموارد الانسانية . فلا يكاد يختلف اثنان عن الأهمية المتزايدة له، ودوره الفعال في استمرارية ونجاح المؤسسات في العصر الحالي، خاصة في ظل تزايد درجة التعقيد في بيئة الأعمال ، و حدوث تغيرات متسارعة في تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات ونظم العمل ، مما جعل المؤسسات تسعى جاهدة لامتلاكه باعتباره موردا استراتيجيا ، ومصدرا للإبداع و التميز .

كما أن للمورد البشري هو الآخر أهمية بالغة باعتباره جزءا لا يتجزء من رأس المال الفكري ، اذ يعد من أهم مكوناته. ويتجسد في المعارف و المهارات و الخبرات التي تكتسبها الموارد البشرية من خلال التعليم ،التدريب، و الخبرة المكتسبة سواء في الحياة العامة و العملية .

ومما لا يختلف فيه أن المؤسسات تنفق أموالا معتبرة على المورد البشري ، انطلاقا من الاستقطاب مروراً بالتأهيل والتعليم والتدريب وصولاً إلى التقاعد، و لذلك كان لا بد من وجود نظام يمكن المؤسسة من تقيم هذا العنصر وقياس مردوديته ، بحيث يوفر هذا النظام المعلومات اللازمة والضرورية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرار والتخطيط... الخ.

نحن ومن خلال هذا الفصل ، سيتم التطرق الى المفاهيم و الاسس لرأس المال الفكري ، ثم البشري ، ثم المحاسبة عنه ، كل هذا من الجانب النظري ، وذلك وفق التقسيم التالي ذكره:

✓ المبحث الأول : ماهية رأس المال الفكري _الأسس النظرية _

✓ المبحث الثاني: رأس المال البشري _الاطار النظري_

✓ المبحث الثالث: تسيير راس المال البشري .

✓ المبحث الرابع:الاطار النظري لمحاسبة رأس المال البشري.

المبحث الأول : ماهية رأس المال الفكري _ الأسس النظرية_

لقد تزايد الاهتمام بالموارد الفكرية المتاحة للمجتمع بمختلف درجات تطوره المتقدم صناعياً، ثقافياً، وفي هذا السياق ولد مفهوم الرأس المال الفكري، وأصبح مألوفاً لدى الكثيرين، ودارج إلى حد كبير جداً في حياتنا اليومية. وفيما يلي سنتطرق إلى أهم الجوانب الخاصة بالرأس مال الفكري.

المطلب الأول : مفهوم رأس المال الفكري

أولاً: نشأة نظرية رأس المال الفكري

مر ظهور رأس المال الفكري بثلاث مراحل أساسية نوردتها كالآتي :

1- بدايات الاهتمام بالقدرات البشرية:¹

لقد كانت بدايات الاهتمام بالقابليات البشرية في القرن السابع عشر ، فقد أكد الاقتصادي Petty William على فكرة اختلاف نوعية العمالة ، وطرح موضوع قيمة العاملين في حساب الثروة بطريقة احصائية ، مما مهد لمفهوم رأس المال البشري ، واستمرت الجهود بهذا الاتجاه ، حيث وفي عام 1776 اشار ادم سميث في كتابه "ثروة الأمم" الى تأثير مهارات العاملين في العملية الانتاجية و جودة المخرجات ، وطالب بأن تحدد الأجور وفق ما يبذله العاملون من وقت وجهد وكلفة لكسب المهارات المطلوبة في أدائهم لمهامهم.

وأكد Alfred Marchall عام 1890 على الاستثمار في البشر بقوله : "ان أثمن ضروب رأس المال هو ما يستثمر في البشر"²، وذلك لأن رأس المال البشري يتميز بخاصية لا تتوافر في غيره من رؤوس الأموال ، هي أن منحى انتاجيته تتصاعد بنفس اتجاه منحى خبراته ومهاراته ، وأن عمره المعنوي يتحدد مع تغيرات العصر ، ولن يندثر الا بتوقف عمره الزمني ، معنى ذلك أنه لا يخضع لقانون المنفعة المتناقصة .

وقد تسارعت تطورات نظرية رأس المال البشري في مرحلة الستينات الى نهاية السبعينات مؤدية بشكل واضح الى فهم السلوك الانساني، فقد ميز Gary Becker بين رأس المال البشري العام الذي يزيد انتاجية المالك ، ورأس المال الخاص الذي يزيد انتاجية المالك في نشاط محدد .

¹رياض بن صوشة ، أهمية ادارة رأس المال الفكري بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء ، جامعة الشلف، مداخلة الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية، 13_14 ديسمبر 2011، ص2.

² الحبيب، مصدق جميل، التعليم و التنمية الاقتصادية، الدار الوطنية للتوزيع و الإعلان ، بغداد، 1981 ، ص 36 .

2_ الاهتمام بالقابلية الذهنية¹

في بداية الثمانينات من القرن العشرين ، أصبح المديرون ، و المستشارون و الأكاديميون في جميع أنحاء العالم واعين ، الى أن الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسات كانت في الغالب المحدد الرئيسي لأرباحها ، ففي عام 1980 من خلال دراسة على أداء مؤسسات اقتصادية يابانية لوحظ وجود تباين في ادائها ، وتم تفسير هذا الاختلاف بوجود تباين في نسبة الأصول غير الملموسة التي تمتلكها كل مؤسسة من هذه المؤسسات ، وأكدت هذه الدراسة على أن الأصول غير الملموسة هي الأساس في تحقيق عوائد المؤسسات ، لأنها قابلة للاستخدام المتعدد و المتزامن . وشهدت البدايات المبكرة لتسعينات القرن العشرين تنويجا لجهود هذه المرحلة تمثل بثلاث محطات بارزة ، أولها عام 1990 عندما اطلق Ralph Stayer لأول مرة مصطلح " رأس المال الفكري " ، وثانيها عندما نشر T. Stewart عام 1991 مقال بعنوان " القوة الذهنية " ، وثالثها عام 1991 أيضا وهو تعيين أول مدير في العالم لرأس المال الفكري من قبل شركة Skandia السويدية لخدمات التأمين و المالية ، وهو السيد Leif Edvinson.

3_ ظهور نظرية رأس المال الفكري :

في منتصف التسعينات من القرن العشرين بدأت الجهود البحثية تتكثف حول موضوع رأس المال الفكري في محاولة لايجاد فهم مشترك فيما بين الباحثين و المؤسسات ، والاتفاق على مبادئ وممارسات هذا الموضوع ، ففي عام 1993 اهتمت Dow² Chemical في تطوير الارباح و المنافع الجديدة من رأس المال الفكري ، وبدأت في محاولة تحديد الأفكار و الابداعات التي أهملت سابقا واختيار وتطوير الأفكار التي حققت الفوائد الأعلى ، و عينت Gordon Petrast كمدبر للموجودات الفكرية . وفي سنة 1995 عقد اجتماع ضم ممثلي ثماني منظمات ، أطلق على هذا الاجتماع " رأس المال الفكري " ، وتضمن جدول أعمال الاجتماع عددا من المسائل أهمها الاتفاق على تعريف لمصطلح رأس المال الفكري ، وتحديد عناصره الأساسية ، وطرائق استخراج القيمة منه ، وشهد عام 1999 انعقاد الندوة الدولية لرأس المال الفكري في أمستردام ، وتركزت جهودها حول مناقشة أهداف رأس المال البشري و اتجاهاته ، وطرائق قياسه ومستوياته و أبعاده ، وخرجت الندوة بعدد من المقترحات كان من أهمها وصف طرائق قياس رأس المال الفكري ، ومزايا كل طريقة و عيوبها ، وآلية استعمالها . وفي سنة 2001 عقد في كندا المؤتمر الدولي الرابع لادارة رأس المال الفكري ، وفي سنة 2003 عقد في نيويورك مؤتمرين حول رأس المال الفكري وادارته. وابتداء من ذلك توالى التعاريف ووجهات النظر حول مفهوم الرأس المال الفكري.

¹دحماني عزيز، مساهمة الانفاق على رأس المال الفكري في أداء المؤسسة الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2015، ص 28.

² شركة أمريكية متعددة الجنسيات، وهي عملاق عالمي في مجال تصنيع وتوزيع المواد الكيميائية التي تقع في ميدلاند، ميتشيجان.

ثانيا - تعريف رأس المال الفكري

عادة ما يورد رأسمال الفكري تحت مسميات عديدة منها رأس المال المعرفي، ورأس المال اللاملموس أو الأصول غير المادية، وفيما يلي نستعرض بعض التعاريف المتعلقة به:¹

✓ يعرفه Theodor & Schultz سنة 1961 أنه "مجموع الطاقات البشرية التي يمكن استخدامها لاستغلال مجمل الموارد الاقتصادية".

✓ وعرفه Marshall سنة 1965 أنه "يتضمن جزء كبير من المعرفة والتنظيم، وأن المعرفة هي أقوى محرك للإنتاج".

✓ كما عرفه وهيب وآخرون سنة 1987 أنه "المجموع الكلي، الكمي والنوعي من القوى البشرية المتاحة في المجتمع، فالجانب النوعي يمثل الكفاءات الذهنية والمستويات العلمية للسكان، ومن خلال المستوى التعليمي يتم تحديد الجانب النوعي المرتبط بالخبرة والمعرفة، أما الجانب الكمي فيحسب من خلال الحجم الكلي للسكان".

✓ أما Stewart سنة 1997 فيعرفه على أنه "المادة الفكرية، المعرفة، المعلومات، الملكية الفكرية والخبرة التي توضع قيد الاستخدام من أجل خلق الثروة الرابحة لأن اقتصاد اليوم يختلف في الأساس عن اقتصاد الأمس"

إضافة إلى ذلك هناك تعاريف أخرى:²

✓ تعرفه منظمة OECD: "بأنه القيمة الاقتصادية لفتتين من الأصول غير الملموسة، هي رأس المال التنظيمي ، ورأس المال البشري".

✓ ويعرفه Awad & Ghaziri بأنه "يتضمن خبرات العاملين في الشركة، وجهات النظر الخاصة بالشركة والملكية الفكرية".

✓ يعرف الرأسمال الفكري أيضا: " بأنه مصدر الابتكارات والأفكار المدرة للربح ، فضلا عن بناء قاعد فكرية مميزة من خلال توسيع الذكاء وتشجيع الابتكار والتحديد والتكامل في العلاقات"³.

✓ ويقول Edvinson: "رأس المال الفكري هو الأصول غير الملموسة التي تتسم بعدم وجود كيان مادي، بالإضافة إلى عدم التأكد من المنافع المستقبلية المتوقعة منها نظرا لصعوبة التنبؤ بالعمر الإنتاجي لها، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة قياسها و تقييمها، إلا أن هذه الأصول تعتبر من أهم محددات القدرة التنافسية للمؤسسة"¹.

¹سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص ص 167، 168.

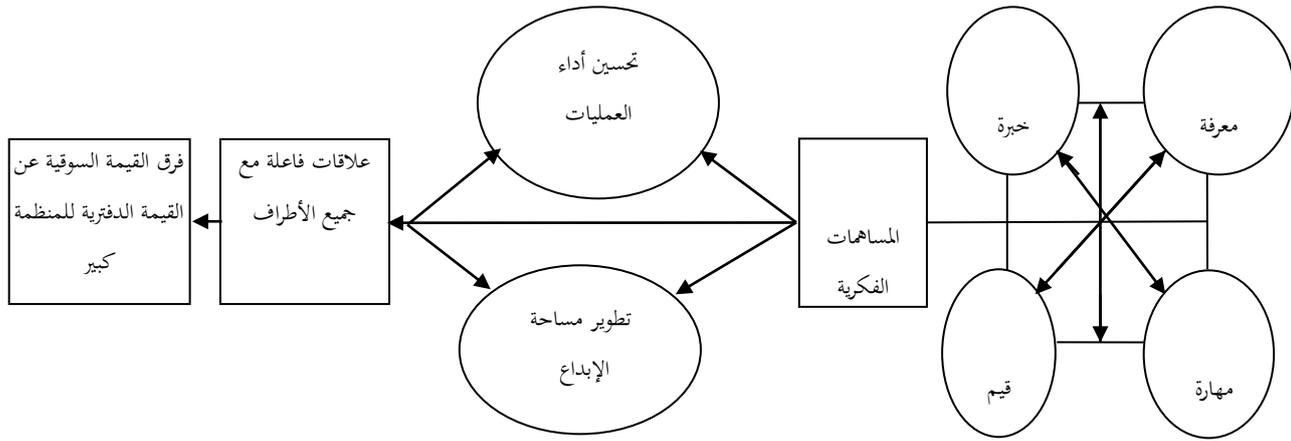
² عبد الستار حسين يوسف، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص 4.

³ ليث سعد عبد الله، دور الموارد البشرية في بناء منظمة متعلمة مستجيبة، المؤتمر الدولي حول إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص ص 93-95.

ويشير Guthrie. J الى أن " رأس المال الفكري يمثل القدرات المتميزة التي يتمتع بها عدد محدود من الأفراد العاملين في المؤسسة ، و التي تمكنهم من تقديم اسهامات فكرية تمكن من زيادة انتاجيتها ، وتحقيق مستويات أداء عالية مقارنة بالمؤسسات المماثلة"².

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن التعميم في الشكل التالي:

شكل رقم 1_1: رأس المال الفكري



المصدر: سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، الأردن: اليازوري، 2009، ص.171.

انطلاقاً من الشكل السابق يتضح أن رأس المال الفكري مجموعة من العاملين يمتلكون قدرات عقلية، عناصرها (معرفة، مهارة، خبرة، قيم) يمكن توظيفها واستثمارها في زيادة المساهمات الفكرية، لتحسين أداء عمليات المؤسسة، وتطوير مساحة إبداعها بشكل يحقق لها علاقات فاعلة مع جميع الأطراف المتعاملة معها، ويجعل فرق قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية كبيراً.

ثالثاً- مميزات رأس المال الفكري

يتميز الرأسمال الفكري عن غيره من الأصول/الموارد في المؤسسة، بمجموعة من الخصائص، أهمها:³

- ✓ رأسمال غير ملموس: فالمعرفة سواء في رؤوس العمال أو في الهيكل التنظيمي أو غيره تتميز بأنها أثرية وغير مرئية أو ملموسة ؛
- ✓ من الصعوبة قياسه بدقة: وهذا نظراً لطبيعته الأثرية ؛
- ✓ سريع الزوال والفقدان ؛

¹Edvinsson, **Developing intellectual capital at Skandia**, Long Range Planning, 1997 , 30(3), 366.

² Guthrie. J, **Measurement and reporting of intellectual capital**, journal of intellectual capital, V1, N2, 2001.

³صالح مهدي العامري وطاهر محسن الغالي، رأس المال المعرفي: الميزة التنافسية الجديدة لمنظمات الأعمال في ظل الاقتصاد الرقمي، المؤتمر الدولي حول إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص15.

- ✓ يتزايد بالاستعمال: حيث أن اقتصاد المعرفة هو اقتصاد وفرة لا ندرة، وكلما استعملت المعرفة وتوظيفها كلما يساهم ذلك في اكتشاف معرف أخرى أو تحسينها ؛
- ✓ يمكن الاستفادة منه في مراحل وعمليات مختلفة في نفس الوقت؛
- ✓ يتجسد في أشخاص لديهم الاستعداد لحمله ؛
- ✓ له تأثير كبير على المنظمة.

وما يميز الأصول الفكرية عن الأصول المادية يمكننا توضيحه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 1_1: يوضح المقارنة بين رأس المال المادي ورأس المال الفكري

البيان	رأس المال المادي	رأس المال الفكري
الميزة الأساسية	مادي ملموس	غير مادي - أثري - غير ملموس
موقع التواجد	ضمن البيئة الداخلية للمنظمة	في عقول الأفراد العاملين في المؤسسة
التمثيل النموذجي	الآلة، المعدة، المباني	الأفراد ذوي المعارف والخبرات
القيمة	متناقصة بالاندثار	متزايدة بالابتكار
نمط خلق الثروة	بالاستخدام المادي	بالتركيز والانتباه والخيال الواسع
المستخدمون له	العمل العضلي	العمل المعرفي
الواقع التشغيلي	يتوقف عند حدوث المشاكل	يتوقد عند حدوث المشاكل
الزمن	له عمر إنتاجي وتناقص بالطاقة	ليس له عمر مع تزايد في القدرات الإبداعية

المصدر: نجم عبود نجم، إدارة اللاملموسات: إدارة ما لا يقاس، دار اليازوري، عمان، 2010، ص 119.

المطلب الثاني: أهمية رأس المال الفكري ومراحل تكوينه

أولاً : أهمية رأس المال الفكري

إن أهمية رأس المال الفكري تبرز من أهمية موقع أصحاب العقول والألباب في القرآن الكريم إذ ذكرت هاتان الكلمتان في 61 آية موزعة على 43 سورة كريمة، أي ما يعادل نسبة 38 بالمائة من مجموع سور القرآن الكريم والبالغ عددها 114 سورة، وهي نسبة

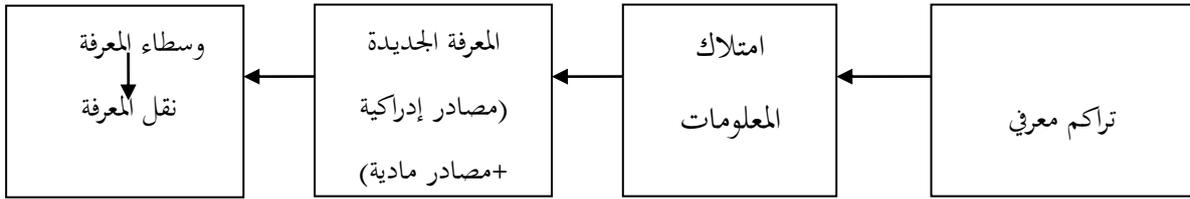
ليست بالقليلة تشير إلى أهمية الدور الذي يؤديه وحجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم إزاء الدين والدنيا، وفي هذا السياق يمكن إدراج النقاط التالية:¹

- ✓ يعد السلاح الأساسي للمؤسسة في عالم اليوم، لأن الموجودات الفكرية تمثل القوة الخفية التي تضمن بقاء واستمرارية المؤسسة ؛
- ✓ يعتبر بمثابة ميزة تنافسية، وعلى هذا الأساس فان بعض الهيئات الاستشارية تقضي من 3 إلى 6 أشهر في الاستشارة لأنها تؤمن أن المشاركة في رأس المال الفكري يعد ميزة تنافسية ؛
- ✓ يمثل كنزا مدفونا يحتاج إلى من يبحث عنه واستخراجه للوجود والممارسة، حيث يعد نشر المعرفة أحد الأساليب في استخراجه ؛
- ✓ مصدر توليد الثروة بالنسبة للمؤسسة والأفراد وأداة لتطويرها، حيث يرى الباحثين أن ثلاثة أرباع القيمة المضافة تشتق من المعرفة ؛
- ✓ إن رأس المال الفكري قادر على خلق ثروة خيالية من خلال قدرته على تسجيل براءات الاختراع .

ثانيا: مراحل تكوين رأس المال الفكري

الشكل التالي يبين مراحل تكوين رأس المال الفكري:

شكل رقم 1_ 2 : مراحل تكوين رأس المال الفكري



المصدر: منية خليفة ، أسس تنمية رأس المال الفكري في مؤسسة اقتصادية ، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة ، جامعة الشلف، الجزائر، 2001، ص8.

من خلال الشكل يمكن أن نقول أن:

¹محمد راتول وأحمد مصنوعة، الاستثمار الدولي في رأس المال الفكري وأساليب قياس كفاءته، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص4.

✓ التراكم المعرفي يعتبر مصدرا أساسيا لتكوين رأس المال الفكري، حيث يعتبر هذا التراكم مصدر الهام وابتكار له أهمية كبرى في حاضر المؤسسة ومستقبلها ؛

✓ تعتبر القدرات الذهنية والمهارات والقيم الشخصية من أهم ركائز رأس المال الفكري؛

✓ أصبحت المؤسسات بمثابة مراكز بحوث على أساس المعرفة ؛

✓ نجاح المؤسسات مرهون حاليا بما تمتلكه من قدرات معرفية تتعلق بالتنسيق بين المهارات الإنتاجية والتنظيمية وتحسين وتكامل

تقنيات الإنتاج المستخدمة، حيث أصبح رأس المال الفكري مصدر القوة في تحقيق المنافسة، لذلك يجب على المؤسسات

أن تتعلم كيف تحول ما لديها من رأس المال الفكري في ضوء متغيرات العالم.

ويراعى في تكوين رأس المال الفكري ما يلي:¹

✓ تطبيق معايير أداء عالية ومتطلبات كبيرة على جميع العاملين وعدم التهاون والتسامح مع ضعف الأداء ؛

✓ ملء الشواغر الوظيفية بالأفراد المؤهلين تأهيلا عاليا، وليس مجرد ملء الشواغر فقط ؛

✓ إدخال مهارات عالية وبصورة مستمرة؛

✓ إدخال تغييرات مناسبة في هيكل المؤسسة وثقافتها وسياستها ؛

✓ التحول إلى الهياكل المقلوبة والتخلي عن الهياكل الهرمية السائدة، ونشير هنا إلى:²

ان الانتقال من الهياكل الهرمية للمؤسسات إلى هياكل مقلوبة تسمح بإدارة رأسمالها الفكري بمرونة عالية، لأن طبيعة الهيكل

التنظيمي في المؤسسات المقلوبة يسمح بجرية تامة للمحترفين، ويتجسد رأس المال الفكري هنا في إصدار التعليمات والأوامر، إن

الإدارة الفاعلة هي التي تتخلى عن الهياكل التنظيمية التقليدية والتي لم تعد تصلح لمواجهة تحديات ومتطلبات منظمات المعرفة، بل

إنها تمثل خطرا على عملية استثمار رأس المال الفكري، لأن المؤسسات إذا ما أرادت البقاء في ظل ظروف المنافسة عليها أن تتخذ

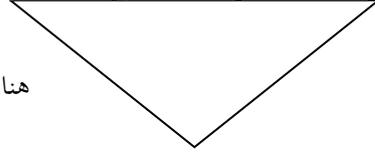
أشكالا لهياكل جديدة تتناسب مع حركة المعرفة الدائرة والمتداخلة والمتقاطعة والتي لا تعرف الثبات.

¹ تواتي بن علي فاطمة ونادية مفيدة، فعالية رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011 .

² زهير غراية وعبد القادر بربيش، رأس المال الفكري الميزة التنافسية الجديدة لمنظمات الأعمال المعاصرة في ظل التوجه نحو منظمات التعلم، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص 11 .

شكل رقم 1_3 : شكل توضيحي لهيكل مقلوب

رأس المال الفكري



الإدارة العليا

هنا يتم تجاوز أطر البيروقراطية وتحول التركيبة

المطلب الثالث: تقسيمات رأس المال الفكري

هناك العديد من التقسيمات لرأس المال الفكري، نورد منها:¹

✓ تقسيم (Mckenzie & Winkelen): هذان الكاتبان وضعوا المعادلات التالية لتوضيح مكونات رأس المال

الفكري بحيث:

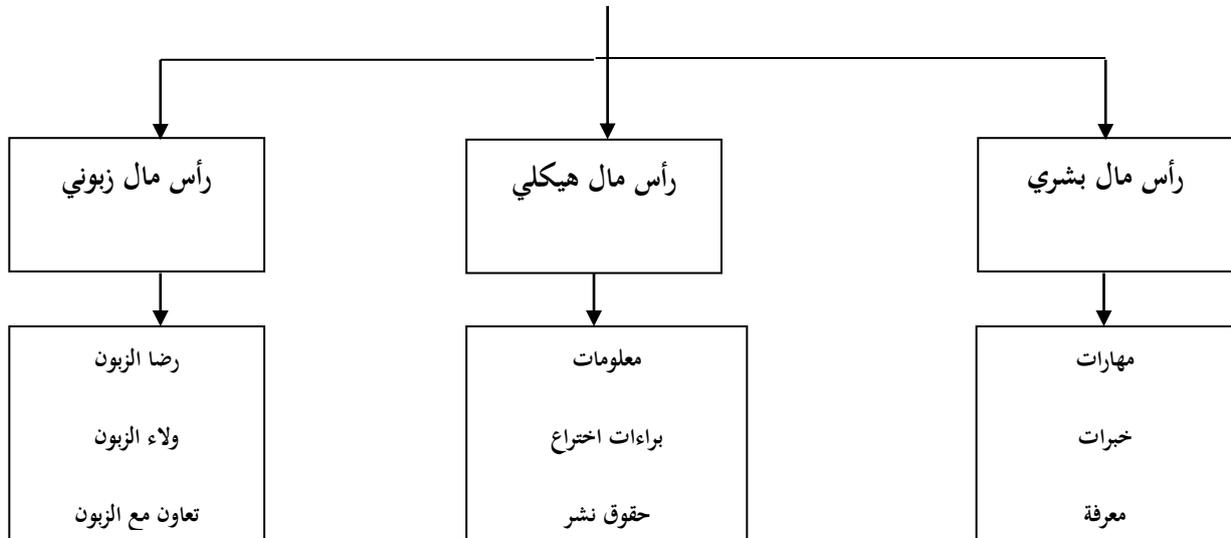
رأس المال الفكري	=	رأس المال البشري	+	رأس المال الهيكلي
رأس المال الهيكلي	=	رأس المال الزبوني	+	رأس المال التنظيمي
رأس المال التنظيمي	=	رأس المال الابتكاري	+	رأس مال العملية

✓ تقسيم (Stewart):

يعتبر هذا التقسيم الأكثر شيوعا استنادا لأدبيات الموضوع المتداولة حاليا حيث قسمه مثلما يوضحه الشكل:

شكل رقم 1_4: تقسيمات رأس المال الفكري حسب (Stewart)

رأس المال المعرفي



المصدر: حسين عجلان حسين، استراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 133.

¹عبد الستار حسين يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 11.

من الشكل البياني يتضح أن:

✓ رأس المال البشري : يمثل المعرفة التي يمتلكها ويولدها الأفراد والعاملون وتضم المهارات والخبرات والابتكارات.

ومنه فإن أهم الجوانب التي يجب أن تهتم المؤسسة بها لتنمية رأسمالها البشري هي:

استقطاب أفضل المواهب البشرية، أي أن تكون المؤسسة ذات نظام فعال في عملية الاختيار؛

الاختبار واستخدام العاملين الجدد وتوفير أسس التعلم ونقل الخبرة بين الأجيال المتعاقبة من العاملين؛

إغناء رأس المال البشري، ويتم ذلك من خلال تشجيع العاملين وتحفيزهم على الانضمام لبرامج التدريب،

المحافظة على العاملين المتميزين، ويتم ذلك بتوفير نظم وأساليب الإدارة القائمة على الثقة وتشجيع الإبداع

والأفكار الجديدة؛

إيجاد بيئة التعلم، فالمؤسسات المعرفية تتميز بأن رأسمالها في عقول العاملين الذين يغادرون المؤسسة في نهاية اليوم،

والذين يمكن أن تستقطبهم مؤسسات منافسة أخرى، ولذلك لابد من إيجاد أسس لتقوية وترسيخ قواعد الولاء

المنظمي.

رأس المال الهيكلي: يمثل المعرفة التي يتم اكتسابها والاحتفاظ بها في هياكل وأنظمة وإجراءات المؤسسة (

قدرات المؤسسة التنظيمية) ،وهو ما يبقى في المؤسسة بعد إطفاء أصولها في نهاية العمل.

رأس مال زبوني: يمثل المعرفة التي تشتق قيمة أكبر من الزبائن الراضين ذوي الولاء الدائم، الموردن المعول عليهم

ومن المصادر الخارجية الأخرى.

✓ تقسيم الجمعية الأمريكية للتدريب و التطوير (ASTD)

وتعتبر من أبرز التقسيمات لرأس المال الفكري ،حيث قامت الجمعية بتصنيف رأس المال الفكري إلى أربعة عناصر أساسية هي:

✓ رأس المال البشري؛

✓ رأس مال العمليات؛

✓ رأس مال الابداع؛

✓ رأس مال العملاء.

ويمكن توضيح تصنيف الجمعية وفقا للشكل الآتي

شكل رقم 1_5: تصنيف الجمعية الأمريكية للتدريب و التطوير لمستويات رأس المال الفكري



المصدر :هاني محمد السعيد، رأس المال الفكري :إنطلاقة إدارية معاصرة، الطبعة الأولى، دار السحاب، القاهرة،2008،ص35 .

من الشكل السابق نقول :

- ✓ أن تصنيف الجمعية الأمريكية للتدريب و التطوير يتسم بالشمولية؛
- ✓ يشير التقسيم بشكل محدد إلى العناصر المكونة لرأس المال الفكري، مع تحديد المكونات الفرعية لكل عنصر منها؛
- ✓ في إطار هذا التصنيف الجمعية الأمريكية للتدريب و التطوير لمستويات رأس المال الفكري، رأس المال البشري يمثل الأساس الذي تركز عليه المؤسسات عند بناء و تنمية رأس المال الفكري؛
- ✓ يعتبر العنصر البشري الركيزة الأساسية في توليد القيمة من خلال خبراته و معارفه في تنفيذ العمليات بكفاءة؛
- ✓ تقوم الموارد البشرية الفعالة الدور الرئيسي في تنمية رأس مال السوق من خلال كفاءتها في تنمية علاقة المؤسسة بالعملاء و الموردين، وكافة الأطراف الخارجية.

المطلب الرابع: إدارة رأس المال الفكري

أولا _ المفهوم

لقد اختلفت وجهات النظر في إعطاء مفهوم معين لإدارة رأس المال الفكري لكن يمكن التمييز بين وجهتي نظر مختلفتين وهما التقليدية والحديثة، حيث يرى أصحاب النظرة التقليدية أن إدارة رأس المال الفكري ما هي إلا نشاط روتيني ، يشتمل على نواحي تنفيذية مثال ذلك حفظ ملفات وسجلات العاملين ومتابعة النواحي المتعلقة بهم كضبط حضورهم وانصرافهم وأجازاتهم. في حين يرى أصحاب النظرة الحديثة أن إدارة رأس المال الفكري تعتبر إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة ولها نفس أهمية كل من وظيفة الإنتاج، ووظيفة التسويق ووظيفة التمويل وذلك لأهمية العنصر البشري وتأثيره على الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة¹.

ثانيا_ أسباب الاهتمام بإدارة رأس المال الفكري

يمكن تلخيص الأسباب الدافعة لزيادة الاهتمام بإدارة الموارد البشرية في الآونة الأخيرة فيما يلي:²

- ✓ تغير احتياجات العاملين؛
- ✓ تعقد المهام الإدارية؛
- ✓ زيادة درجة التدخل الحكومي؛
- ✓ تغير ملامح الوظيفة ومتطلبات الأداء؛
- ✓ الحاجة إلى نظم معلومات للموارد البشرية؛
- ✓ الارتفاع المتزايد في تكلفة استخدام العنصر البشري؛
- ✓ الحاجة إلى وضع سياسات لإدارة الموارد البشرية.
- ✓ **حدة المنافسة:** حيث ساهم الاتجاه نحو تحرير التجارة واعتناق فلسفة التخصصية في إبراز الحاجة إلى زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج والتطوير المستمر في المنتجات وأنظمة العمل، وذلك من خلال تحسين نوعية الموارد البشرية، والتطوير المستمر في الأنشطة ذات العلاقة بها.
- ✓ **بعض التطورات الأخرى:** من التطورات الأخرى التي ساهمت في زيادة الاعتراف بأهمية إدارة الموارد البشرية نذكر ما يلي:
 - ✓ مساعدة العاملين على تقبل التغيير؛
 - ✓ تنمية القدرة التنافسية للمؤسسة؛

¹ صلاح الدين عبد الباقي ، " الجوانب العلمية والتطبيقية في إدارة الموارد البشرية بالمنظمات " ، الدار الجامعية ، مصر، 2001 ، ص 28.

² جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية المدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ، ص 16.

✓ تبني فلسفة الجودة الشاملة؛

✓ تغير ثقافة المنظمة المعاصرة.

ثالثا- أهمية وأهداف إدارة رأس المال الفكري

إن إدارة الأفراد كغيرها من الإدارات تبلغ أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تهتم بإدارة مورد استراتيجي للمؤسسة، ولهذا فهي تحظى باهتمام الكثير من المفكرين، كما نجد لها أهداف تسعى إلى تحقيقها تصب في الأهداف العامة للمؤسسة. و يمكن إبراز أهم مساعي إدارة الأفراد كما يلي:

✓ جذب واستقطاب اليد العاملة المناسبة؛

✓ المحافظة على العاملين والعمل على بقائهم واستمرارهم داخل المنشأة؛

✓ صيانة و تحفيز القوى العاملة وتدريبها وتنميتها؛

✓ مكافأة الأفراد وتعويضهم، أي لا بد أن يحصل الأفراد على تعويض مناسب للجهد المبذول؛

✓ تحقيق التكامل بين مصالح الفرد والمنشأة والعمل على خلق جو نفسي مناسب للعمل؛

✓ توفير الرعاية الصحية والاجتماعية للعاملين.

أن العناصر السالفة الذكر تمثل أهم المساعي والأهداف التي تسعى إدارة الأفراد إلى تحقيقها. وتكتمل الأهداف الرئيسية لإدارة الموارد البشرية من خلال تحقيق ما يلي:¹

✓ أن يسند إلى الفرد العمل المناسب لخبراته وتخصصاته ومهاراته.

✓ أن يسمح للإنسان بقدر من السلطة المناسبة مع المسؤولية التي يتحملها حين ممارسة عمله.

✓ أن يعلم الإنسان مسبقا الأسس والمعايير التي يتم تقييم أدائه وفقا لها.

✓ أن يحصل الإنسان على التوجيه الايجابي والإشراف المساند من رؤسائه.

✓ أن يوضع الإنسان في مجموعة عمل متجانسة.

المطلب الخامس : رأس المال الفكري المتميز كميزة تنافسية للمؤسسة

يتمثل الرأسمال الفكري المتميز في الأشخاص والأفراد ذوي القدرات الخاصة والمواهب المتميزة، والذين لديهم القدرة على التفكير الابتكاري المؤثر في الأنشطة الحيوية في المؤسسة، وهم الأشخاص المبدعين الذين يستطيعون الإنتاج وتسيير الخدمات بتميز

¹علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب القاهرة، 2001، ص41.

ولديهم القدرة على جذب العملاء وإنشاء قيمة لمنتج المؤسسة، فهم كما يقول أحد الباحثين العناصر المسؤولة عن تميز المؤسسة.

وتتكون كفاءة هذه العمالة من جزء خاص بالمعرفة والمعلومات وآخر خاص بالقدرات والمواهب، ويمكن أن يكون هؤلاء الأفراد المتميزين من داخل المؤسسة أو من خارجها، كأن تستعين المؤسسة بهم في التطوير والتحديث وإدارة الأزمات وإعداد الاستشارات الخاصة بدراسة الجدوى.

تعتبر إدارة أعمال المؤسسة من أبرز المجالات التي يتم الاستفادة فيها من العقول البشرية عالية التميز (الرأسمال البشري المتميز)¹، خاصة في المؤسسات التي تعتمد على المعلومات (مؤسسات المعرفة)، وتهتم المؤسسات الناجحة بالعقول الخيرة، حيث تعتبرها أهم مورد في إنشاء القيمة في المؤسسة، بالإضافة إلى مصادر أخرى كالابتكار الذي يتم بواسطة الرأسمال البشري المتميز، وقدرة المؤسسة على الاستخدام والتعاون مع مؤسسات أخرى في مجال التبادل والاستفادة من القول والخبرات البشرية المتميزة لفائدة الطرفين.

ويرى Keith Smith أن المعرفة أصبحت أهم عامل في الحياة الاقتصادية للمؤسسات، وقد أصبح الحصول على المعلومات وتشغيلها والاستفادة منها هو السبب الحقيقي والجوهري وراء نجاح المؤسسات الدولية، وزيادة قدرتها على المنافسة الدولية الحادة والمتغيرة، وتكمن المشكلة لبعض المؤسسات في كيفية استخدام المعلومات وتشغيلها بنجاح، ولا يتم ذلك إلا من خلال التسيير الفعال للرأسمال البشري المتميز، والذي يعتبر أهم الأصول غير المباشرة في المؤسسة، لا تقل أهميته عن الأصول المباشرة، مثل الآلات والمعدات وخطوط الإنتاج وغيرها، ولكي يتم تشغيل والاستفادة من المعلومات لا بد من عمالة متميزة (عقول بشرية عالية التميز)، ويضيف أحد الباحثين أن إستراتيجية إدارة أعمال المعرفة من أحدث إستراتيجيات المؤسسات المتقدمة، وهذه الإستراتيجية تعتبر المعلومات من أهم العناصر ذات القيمة للمؤسسة.

لذا ينبغي وضع خبراء معلومات (عقول بشرية عالية التميز) في مراكز أنشطة وعمل المؤسسة، وخبراء المعلومات هم تلك العقول البشرية التي تحدد المعلومات المطلوبة وكيفية الحصول عليها ودرجة الثقة والمصدقية في هذه المعلومات، مع عدم إهمال عنصر التكلفة، ويعلم الجميع مدى أهمية المعلومات في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وبالتالي أهمية خبراء المعلومات في عملية اتخاذ القرار، الذي يؤدي بدوره إلى إيجاد ميزات تنافسية للمؤسسة منها:

✓ سرعة الاستجابة للتغيرات الفجائية والسريعة في البيئة التنافسية؛

✓ زيادة قدرة المؤسسة على مواجهة وتسيير الأزمات؛

¹ سيد محمد جاد الرب، إدارة الموارد البشرية: موضوعات وبحوث متقدمة، مطبعة العشري، مصر، 2004، ص 222 .

- ✓ زيادة قدرة المؤسسة على تسيير العاملين، مما يجعل العمال أكثر استجابة للخبراء من القادة الرسميين الذين يحكمونهم وفقا لسلطاتهم الرسمية أو القانونية؛
- ✓ سرعة استجابة المؤسسة للتغيير التنظيمي.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن أهم ناتج للعقول البشرية عالية التميز يتمثل في التوصل إلى مجموعة من الابتكارات ونمط جديد من التفكير الإبداعي الذي يؤدي إلى تميز المؤسسة على منافسيها وإنشاء قيمة مضافة على المدى القريب والبعيد.

المبحث الثاني: رأس المال البشري _الاطار النظري_

انطلاقا مما سبق عرضه و ذكره ، فإننا اعتبرنا في دراستنا ومن منظورنا أن رأس المال البشري هو جزء من رأس المال الفكري؛ فإذا كان هذا الأخير يعبر عن كل الموارد البشرية بما تمتلكه من خبرات ومهارات وكفاءات ، وكل حقوق الملكية و العلاقات التي تمتلكها المؤسسة وتستخدمها لزيادة كفاءتها و أدائها ، فان رأس المال البشري يعد من المركبات الأساسية له ، وهو مجمل المعارف التي يكتسبها الأفراد خلال حياتهم وحتى الأفكار التي يستخدمونها في إنتاج السلع و الخدمات .

وسنخص من خلال هذا المبحث رأس المال البشري بالدراسة و التفصيل كما يلي ، لأنه هو موضوع البحث في الأصل.

المطلب الأول : مفهوم رأس المال البشري

يشكل رأس المال البشري أحد أهم موارد المؤسسات خاصة في ظل أعقاب التوجه الدولي نحو العولمة ، والذي يتطلب تراكما كميًا ونوعيًا في رأس المال البشري ؛

أما عن ظهور المصطلح فقد تباينت الآراء، إذ أن هناك من يرى أن بداية الاهتمام به تعود الى العصور القديمة ، عصور أفلاطون و أرسطو ، فقد نادى أرسطو بتقسيم العمل بناء على اختلاف المواهب الطبيعية من البشر ، كما أن للحضارة الاسلامية دور بارز في تطوير المعرفة الانسانية .

يشير رأس المال البشري إلى كل الأفراد العاملين بالمؤسسة، وتوجد من بينهم الأصول الفكرية، التي تخلق الابتكارات الممكنة تحويلها إلى أرباح ، والتي لا بد من تمييزها عن الآخرين لأنها الأساس في وجود المنتجات والخدمات للمؤسسة، وإبداعاتها .

ومن خلال تحليل المقومات الأساسية لمفهوم رأس المال البشري ، نلاحظ أنها تدور حول بناء الانسان وتوفير الشروط الدائمة لضمان وجود أفراد في المجتمع قادرين على احداث التطور بصورة مستمرة لمسايرة تغيرات العصر .

هذا ويعد رأس المال البشري من المفاهيم المهمة التي بدأت المؤسسات الاهتمام به ، وقد أثرى الباحثون هذا المفهوم

بالدراسة و البحث ، وأوردوا الكثير من التعاريف لتحديد مفهومه، اذ اعتبر في تقرير التنمية الانسانية العربية لعام 2013 :

" أن رأس المال البشري هو النواة الصلبة نسبيا لرأس المال المعرفي "

أولا - التعاريف الواردة

✓ "بأنه مجموعة الأفراد الذين يمتلكون مهارات، وإمكانات معرفية وقابليات تسهم في زيادة القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال".¹

✓ "مجموعة المعارف التي تمتلكها المؤسسة ، وتكمن في عقول العاملين فيها".²

✓ "مجموعة من المكونات التي تتوافر في الافراد حيث اعتبرت منظمة التعاون الأوروبية أن رأس المال البشري يتضمن المعرفة ، المهارات و القدرات المتجسدة في الأفراد و المرتبطة بالنشاط الاقتصادي لهم".³

من خلال التعاريف السابقة ، نلاحظ أنها ركزت على الخصائص المتوفرة في رأس المال البشري التي تتمثل في المعارف ، المهارات و القدرات التي يكتسبها الأفراد .

✓ "مجموع المعارف و المؤهلات و الكفاءات و كل المميزات الأخرى التي يمتلكها الفرد ،أو يكتسبها و التي من شأنها أن تمدد بمزايا اجتماعية، و اقتصادية و شخصية، تحقق له الرفاه الفردي و الاجتماعي و الاقتصادي".⁴

أشار هذا التعريف الى نقطة هامة ، وهي أن رأس المال البشري يتشكل من جزئين :جزء فطري وجزء مكتسب.

✓ ويرى كل من George and Ekaterina أن رأس المال البشري يتكون من ثلاث خواص ،وتتجسد في القدرة (المعرفة ،المهارات الجماعية ،المعرفة العلمية) أو المواقف (مستوى الحافز ، الأنماط السلوكية)، وخفة الحركة (الابتكار ، الابداع ، المرونة ، التكيف).⁵

¹ الدعجة مروى ، كساب محمد ، تحليل العلاقة بين رأس المال البشري وتطبيقات الجودة الشاملة واثرا على الأداء التنافسي ، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال، 2003، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال ، الأردن، ص 16.

² Fernandez, Irma Becerra. **Knowledge Management (challenge, Solutions, and Technologies)**, 2004. upper Saddle River, New Jersey :person Education.

³ جرادات،ناصر محمد سعود، وآخرون، إدارة المعرفة ، ط 1 ، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن ، 2011،ص240.

⁴ابراهيمى، نادية ، دور الجامعة في تنمية رأس المال البشري لتحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة جامعة المسيلة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2013، ص4.

⁵ George Tovstiga and Ekaterina Tulugurova, **Intellectual Capital practices and performance in Russian enterprises**, journal of Intellectual Capital, volume 8, N04, Emerald, 2007, p 699.

ومن خلال هذا التعريف ، يلاحظ أنه ركز على ثلاث خواص لرأس المال البشري ، وكل خاصية قسمها الى خصائص أخرى ، وبالتالي فقد أضاف اضافات لم يتطرق لها سابقوه متمثلة في : مستوى الحافز ، و الأنماط السلوكية ، و الابتكار و الإبداع و المرونة و التكيف ، أي أنه فاق التصور المحصور في المعارف و الخبرات و المهارات الى خصائص أخرى.

✓ **من وجهة نظرنا :** رأس المال البشري اذن هو المكون الرئيسي لرأس المال الفكري ، وهو مجموع العاملين الذين تتوافر فيهم كفاءات ، مهارات ، خبرات ، حيث يصبحون قادرين على احداث تغييرات جوهرية وإنتاج أفكار جديدة نتيجة التحسين و الابتكار المتواصل ، مما يجعل المؤسسة قادرة على البقاء ، الاستقرار ثم الاستمرار.

واضافة الى ما سبق فقد أشار "Stewart" أن المعارف و المهارات التي يمتلكها الأفراد ، لا تعتبر رأس مال بشري ، الا اذا انطبقت عليها المقاييس التالية :

✓ **أنها متميزة :** أي أنها متفردة ، ولا يوجد من يملك نفس المعرفة أو المهارات عند المنافسين ؛

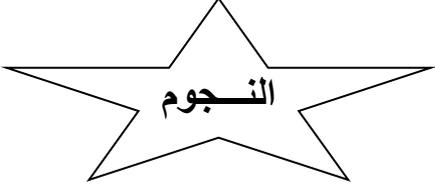
✓ **أنها استراتيجية :** أي أن المعرفة و المهارات المملوكة من قبل رأس المال البشري لها قيمة ، بحيث تجعل الزبون يدفع ثمننا معيناً للحصول عليها .

ومنه فان هذه المقاييس تساعد في التعرف على العاملين الذين يمثلون رأس مال بشري للمؤسسات ، وأيهم يمثل عبئاً يجب التخفيف منه.

ثانياً :تجزئة رأس المال البشري وأصنافه

1- تجزئته: هنا سوف نورد تصنيف **Callahan et Fleenor** لفئات الأفراد كما يلي :

شكل رقم 1_6: فئات الأفراد

 <p>Stars</p>	 <p>New comers</p>
 <p>Dead wood</p>	 <p>Solid employees</p>

المصدر: عادل حرحوش المرفجي وأخرون ، رأس المال الفكري : طرق قياسه و اساليب المحافظة عليه ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، 2003، ص 10.

من الشكل يمكن تقسيم فئات الأفراد كالتالي :

- ✓ **النجوم** : وهم ذوي الأداء العالي جدا ، يمتلكون قدرات وخبرات واسعة ، لهم تحرك سريع نحو قمة الهرم التنظيمي ، تهتم المؤسسة بتطويرهم و المحافظة عليهم ؛
- ✓ **الأفراد تحت التجربة** : وهم حديثو التعيين ، أو الذين تمت ترقيتهم الى وظائف جديدة ، ولا زالوا في مرحلة الاندماج ؛
- ✓ **العاملين الذين يعتمد عليهم** : وهم الغالبية العظمى من العمال ، لديهم أداء اعتيادي ومقبول؛
- ✓ **الخشب الميتة** : وهو يمثلون الأفراد الذين يتلاشى و يتدهور ادائهم ، ويصبحون غير منتجين.

ولا اختلاف أن المؤسسة بدورها تفضل أن يكون جل مستخدميها و أفرادها نجوما ، أو على الأقل مستقرين و فعالين يضمنون للمؤسسة المعرفة المعبر عنها بالابتكارات ، و براءات الاختراع والبرامج ، فقيمتهم تفوق قيمة ما تملكه المؤسسة من ماديات .

2_أصنافه : تعد المعارف و المهارات المركبات الأكثر أهمية في رأس المال البشري ، يمكن أن يصنف وفقها هذا الاخير الى صنفين أساسيين:¹

¹ Source: Juani Swart, Identifying the Sub-components of intellectual capital: a literature review and development of measures, pp 9_10, on the site: www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2005-05.pdf.

✓ رأس المال البشري العام : هذا النوع من رأس المال البشري يتم تطويره خارج المؤسسة ، ويتميز بسهولة نقله عبر المؤسسات ، ويتميز بإمكانية تحديده بسهولة من مجموعة المعارف التي تنتقل من المؤسسة ، أما تكاليف تطوير هذا النوع فيتحملها الافراد؛

✓ رأس المال البشري الخاص : هذا النوع من راس المال خاص بالمؤسسة ، ويتميز بصعوبة نقله للمنافسين نظرا للمعرفة الضمنية التي يحملها . أما تكاليف تطوير راس المال البشري الخاص بالمؤسسة فتتحملها المؤسسة بسبب تضحية موظفيها بفرص التوظيف الأخرى ، وارتباطهم بالعمليات الخاصة بالمؤسسة . وتتطور مهاراتهم الفريدة عندما يرتبطون بحل المشكلات الخاصة بالمؤسسة ، أو عندما يتم اتباع اجراءات عمل فريدة . وللتوضيح أكثر يمكن ملاحظة الشكل الآتي :

شكل رقم 1_7: رأس المال البشري (العام و الخاص)

رأس المال البشري العام :

- ✓ خارج المؤسسة
- ✓ الفرد
- ✓ قابل للتحويل و النقل
- ✓ ظاهرة
- ✓ التعليم ، سنوات العمل ، الخبرة ، الخبرة الادارية.

رأس المال البشري الخاص:

- ✓ داخل المؤسسة
- ✓ استثمار المؤسسة
- ✓ غير قابل للتحويل و النقل
- ✓ ضمنية
- ✓ عدد المشاريع الفردية ، حل المشكلات الخاصة بالمؤسسة ، اتباع اجراءات عمل فريدة ، الحلول المعتمدة على الفريق .

أبعاد الاختلاف :

- ✓ موقع التطوير
- ✓ تكاليف التطوير
- ✓ قابلية النقل
- ✓ نوع المعرفة
- ✓ المقاييس المستخدمة

Source: Juani Swart, Identifying the Sub-components of intellectual capital: a literature review and development of measures, p 9, on the site: www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2005-05.pdf.

ثالثا: أهمية رأس المال البشري

يمكن أن تترجم الأهمية في مجموع الفوائد التي يمكن أن يحققها رأس المال البشري للمؤسسات والأفراد، وإن كان الاختلاف في نوعية هذا الرأسمال من مؤسسة لأخرى، ومن أهم هذه الفوائد ما يلي:¹

- ✓ رأس المال البشري وتنميته سواء على مستوى المؤسسات أو المستوى الكلي بات ضرورة حتمية تفرضها طبيعة ومتطلبات العصر؛
- ✓ إن رأس المال البشري يمثل أهم ميزة تنافسية للمؤسسات، وإن نمو تناقص رأس المال البشري للمؤسسة يترجم أداءها الفكري و الذي يمكن أن يمثل أو يقاس؛
- ✓ يساعد رأس المال البشري في تطوير التقنيات المتقدمة في مختلف الآلات والتي يتطلبها الإقتصاد المعرفي، والإرتباط مع تقنيات المعلومات والإتصال والحاسوب والإنترنت... الخ؛
- ✓ إن التركيز على رأس المال البشري ، يعطي إمكانية لتحقيق التطور والتقدم حتى مع قلة أو عدم توفر الموارد ؛
- ✓ يمثل رأس البشري أهم مكون لرأس المال الفكري كونه يمثل المصدر الرئيسي لمختلف مكوناته الأخرى؛
- ✓ يمكن أن تترجم أهمية رأس المال البشري أيضا في الصراع العلمي حول الموهوبين، تماما كما كانت الشعوب تتصارع حول الأرض ورأس المال المادي ؛
- ✓ إن رأس المال البشري يمثل أهم أسس قيام المؤسسة المتعلمة.

ويرى الباحثون أن أهمية رأس المال البشري تأتي من خلال ثلاث ضروريات تتمثل في الآتي:²

- ✓ ان الهدف الاساسي لأي مؤسسة هو تحقيق النجاح ،ولا يتحقق هذا النجاح إلا من خلال الأفراد الذين تتوفر لديهم قدرات و امكانات و معارف متميزة (رأس مال بشري) ، وبالتالي لا بد من ضرورة تحقيق النجاح ؛
- ✓ ان نجاح المؤسسة مرتبط بمدى قدرتها على تحقيق الميزة التنافسية ، وذلك من خلال مواكبة التطورات التي تحدث في المحيط ؛
- ويعتبر امتلاك رأس المال البشري أمرا ضروريا لخلق معارف جديدة ، فالأفراد الذين يملكون معارف ومهارات و خبرات هم أكثر الأفراد قدرة على البحث و التحليل و التفكير .أي أن أهمية رأس المال البشري تأتي من خلال ضرورة خلق معارف جديدة.

عبد الناصر موسى ، رأس المال البشري وأهم مداخل قياسه في ظل اقتصاد المعرفة ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي السنوي 12، جامعة الزيتونة ، الأردن 22 ، 25 أفريل 2013 ص 681

² ربيحة قوادرية ، مساهمة الاستثمار في رأس المال البشري في تسيير المعرفة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2016، ص 32.

المطلب الثاني : أبعاد رأس المال البشري ومصادره

أولاً : أبعاد رأس المال البشري : تحدثت العديد من الأدبيات عن مكونات رأس المال البشري و أبعاده، وشرحت و فصلت في مفهومه كما هو مبين في الجدول أدناه :

جدول رقم 1_2 : أبعاد رأس المال البشري من منظور بعض الباحثين

الباحث	أهم الأبعاد أو العناصر
Stewart T 1997	متوسط سنوات الخدمة مستوى التعليم_ النسبة المئوية للحاصلين على درجات علمية متقدمة تكلفة التوظيف ، القيمة المضافة/العامل ،ساعات التدريب/العامل الإلمام بتكنولوجيا المعلومات نجاح برامج اقتراح العاملين ، الإبتكار رضا العملاء -دوران العامل العلاقات الجديدة المتولدة بين العامل
K E Svibey 1997	المعارف والخبرات الفردية والجماعية القدرات(خاصة قدرات حل المشاكل)
Goran Roos 2003	القدرات المعرفية،قدرات انشاء القيمة القدرات السلوكية والوظيفية
B Morr et al2004	الخبرات، القدرات على حل المشاكل الإبداع والمهارات الريادية والإدارية
Edvinson et malone	المهارات و الخبرات معارف العاملين
H Olivie 2007	الدراية الفنية (معرفة كيف) التعليم،التأهيل المهني التقييمات المهنية،تقييمات القياس النفسي المعرفة والقدرات في العمل القدرة على الابتكار ،القدرة على التغير
Hachler et al 2008	التعليم و التدريب الاستعداد للمشاريع

المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على : عبد الصمد سميرة ، دور الاستثمار في رأس المال البشري و تطوير الكفاءات في تحقيق الاداء المتميز بالمنظمات ،رسالة دكتوراه ، تسيير الموارد البشرية ، 2016، جامعة بسكرة ، ص 9.

ومن منظورنا نرى أو نجمل مكونات أساسية لرأس المال البشري فيما يلي: ¹

1_ المعرفة: " هي مجموعة من الأفكار والآراء والمفاهيم والتصورات الفكرية التي تكونت لدى الانسان نتيجة محاولاته المتكررة لفهم الظواهر الموجودة في بيئته المحيطة وتفاعله معها" ؛

"هي المادة الفاعلة لتوليد الثروة الصافية لمنظمة الأعمال ، وتشمل الأفراد القادرين على فرز وجمع و تفسير و استخدام المعلومة المقبولة و ذات القيمة و الاستفادة منها " .

ويمكن أن نميز نوعين من المعرفة : ضمنية و صريحة.

✓ **المعرفة الصريحة:** التي يمكن تجسيدها عن طريق النصوص، الرسوم، الصور أو الرموز، ويقصد بها معرفة المؤسسة التي تكون مخزنة في وسائل مادية مثل الارشيف، المعطيات، الإجراءات، المخططات ومعايير العمليات والتشغيل والنماذج والمستندات.

✓ **المعرفة الضمنية:** وهي ثمرة الخبرة الشخصية، ويمكن التعبير عنها بالمهارات الموجودة في العقول والتي يصعب نقلها أو تحويلها إلى الآخرين.

ويمكن تحديد العلاقة بين رأس المال البشري و المعرفة كما يلي :

✓ يعتبر توافر رأس المال البشري ضروريا لإنشاء المعرفة ؛

✓ لرأس المال البشري دور رئيسي في تسهيل عملية المشاركة بالمعرفة بين الأفراد العاملين في المؤسسة ؛

✓ يعتبر رأس المال متطلباً رئيسياً من متطلبات نجاح ادارة المعرفة ؛

✓ يؤدي توافر رأس المال البشري الى تسهيل قيام ادارة المعرفة بتطوير استراتيجيات المؤسسة .

2_المهارات و القدرات: وتمثل القدرات التي تكتسب بالتمرين و التجربة في العمل.

حيث تعرف القدرة على "أنها طاقة و استعداد عام يتكون عند الانسان نتيجة عوامل داخلية و أخرى خارجية تهيئ له اكتساب تلك المقدرة" ؛

و المهارة هي " استعداد أو طاقة تساعد في امتلاك القدرة " .

¹ أنظر : - محمد طلال محمد أبو الروس، دور رأس المال البشري في تجنيد الأموال في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، ادارة أعمال ، غزة ، 2015 ، ص ص 32- 35؛

- محمد منير عودة بشير، دور أنظمة ذكاء الأعمال في تنمية رأس المال البشري في القطاع المصرفي الفلسطيني ، رسالة ماجستير ، ادارة أعمال ، 2015، غزة، ص

وتعتبر المهارات و القدرات ذات أهمية كبيرة للفرد بحيث تمكنه من أداء أدواره في الحياة على الصعيد المهني بحيث يستطيع من خلاله تنفيذ المهام المطلوبة و المنوطة بعمله ، كما تعطي فرصة كبيرة للارتقاء و التطوير المهني خصوصا في ظل حفاظه على اكتساب مهارات و قدرات جديدة او على الصعيد الشخصي بحيث تجعل حياته أفضل .

3_الخبرات : ويقصد بها مستوى ما يتمتع به الأفراد العاملون من معارف متراكمة مكتسبة من الوظيفة الحالية والوظائف السابقة.

ونقسمها الى نوعين : خبرات في أمور العمل ، وخبرة في أمور الحياة بشكل عام و كلاهما ذو أهمية كبيرة ، وعلى الانسان أن يوازن بين الامور للحصول على كلتا الخبرتين دون تجاهل أي منهما ؛
وكلما كانت تجارب الشخص كثيرة كانت خبراته كبيرة بعيدا عن نتائج تجاربه . فيكفي حوض التجربة في حد ذاتها للخروج منها بفائدة .

4_المؤهلات : هي عبارة عن استعدادات طبيعية أو مكتسبة تجعل المرء أهلا لأمر أو لعمل صالحا له وتؤخذ بشكل رسمي كشهادات معتمدة من المدارس و الجامعات و المراكز التعليمية المختصة ويطلق عليها مؤهلات مهنية ، وبموجب الشهادة تقرر بتوافر جملة من المعارف و المهارات و القدرات اكتسبت من قبل حاملها على أيدي معلمين و مدرسين أكفاء . وتكتسب المؤهلات (علمية أو مهنية) أهمية في تطوير وتحسين رأس المال البشري في عدة اتجاهات ، من حيث تطوير المعارف وتنمية المهارات و القدرات و اكتساب الخبرات من قبل المعلمين و المدرسين .

5_الابداع و الابتكار : لا يوجد اتفاق واضح حول ماهية الابداع حيث ينظر كل واحد منهم اليه من زاوية معينة ، فمنهم من يصفه أنه منتج ، ومنهم من ينظر اليه على أنه عملية ، ومنهم من ينظر اليه على اساس السمات و الخصائص التي تميز المبدعين .

يعرف الابداع على انه " أفكار تتصف أنها جديدة ومفيدة ومتصلة بحل مشكلات معينة أو تجميع أو اعادة تركيب الأنماط المعروفة من المعرفة في أشكال فريدة" .

أما الابتكار و يقصد به "المقدرة على تقديم حلول جديدة بدلا من استخدام الاساليب التقليدية بشكل مستمر" . ويمكن أن يشمل الابتكار ادخال عناصر جديدة أو مزيجا جديدا من العناصر الموجودة أو تغييرا مهما في أسلوب عمل تقليدي أو عدولا عنه .

يمثل الابتكار و الابداع احدى الضرورات الأساسية في ادارة الأعمال و المؤسسات ، اذ أن الزمان في تصاعد و الحاجات و الطموحات هي الأخرى في نمو واتساع .

لذلك فان المؤسسات الناجحة تضمن بقاءها و استمرارها ، فلا تقف عند الكفاءة (قيامها بأعمالها بطريقة صحيحة) ، وانما يجب أن يكون طموحها ابعد من ذلك حتى تتألق أفكارا وأداء و أهدافا أي أن تكون مؤسسة مبدعة و يصبح الابتكار و الابداع و التجديد أهم سماتها .

6_التعاون و العمل في فريق : فرق العمل هي " مجموعة أفراد يعملون عملا محددًا و يحاولون من خلال المشاركة و التعاون انجاز أهدافهم و الأهداف التنظيمية ، و يحققون المكاسب المرغوبة " . تستمد فرق العمل أهميتها من خلال تكاملية سماتها بوصفها قوة أدائية و حركة تطويرية مستمرة في البيئة التنظيمية ، تسهم في دفع المؤسسة نحو استيعاب التغيرات و التعامل مع التقنيات و تطوير اساليب الأداء. و التخلص من العوائق التي تتخلل أنشطة عمليات المؤسسة ، و تتيح لها التحول الى المنظور الاستراتيجي في التخطيط و التنفيذ. و تبنى طرائق الجودة في الأداء على صعيد النوع قبل الكم ، اذ أن فرق العمل الفاعلة تؤدي الى تقوية المؤسسة و بالتالي فان تطوير فرق العمل تظل مطلبًا حقيقًا لتلك المؤسسات في سعيها الى النجاح و التميز.

ثانيا: مصادر رأس المال البشري

يمكن من خلال ما سبق من تعاريف و مفاهيم تحديد مصادر رأس المال البشري كما يلي :

✓ **التعليم والتعلم من خلال العمل:** حيث يلعب التعليم والتعلم من خلال العمل أدوارًا لا تنفصل كمصادر لرأس المال البشري، فمن ناحية ينبغي دائماً استكمال ما يدرس بالمدرسة بالممارسة العملية، حيث يحدث التعلم من خلال العمل . ومن ناحية أخرى تتطور العملية التعليمية ذاتها باستيعاب كل المهارات والمعارف الهامة التي قد تظهر بشكل مستقل أثناء التعلم من خلال العمل، ولا ينبغي التقليل من أهمية هذا الاستيعاب فالحقيقة أن كثيرا من المهارات الجديدة تنشأ في السوق قبل أن يتم تحليلها وتصنيفها و ادخالها في النهاية في النظام التعليمي ¹.

✓ **المعدات الرأسمالية المتقدمة :** تلعب هذه المعدات دور معمل دراسي اذ تنقل مزيدا من المعرفة التكنولوجية الى أولئك الذين يستخدمونها ، ويعتبر هذا المصدر هاما جدا في الدول النامية متمثلا في التكنولوجيا المستوردة ، فإذا استخدم بطريقة رشيدة فمن الممكن أن يصبح شديد الفعالية ، ومن الممكن استخدامه كمعمل لتدريب التكنولوجيا المحليين ، ويكون هذا المعمل أكثر تطورا كلما ارتفع مستوى المضمون العملي للتكنولوجيا المستوردة.

¹ محمد منير عودة بشير ، مرجع سبق ذكره، ص 41.

المطلب الثالث : الاستثمار في رأس المال البشري

أولا _ تعريف

✓ يعرف الاستثمار في رأس المال البشري على أنه " مجموعة من المفاهيم و المعارف و المعلومات من جهة ، و المهارات و الخبرات و عناصر الأداء من جهة أخرى و الاتجاهات و السلوكيات و المثل و القيم من جهة ثالثة التي يحصل عليها الانسان عن طريق التعليم النظامية و غير النظامية ، و التي تساهم في تحسين انتاجيته و تزيد بالتالي من المنافع و الفوائد الناجمة عن عمله"¹.

✓ وينظر اليه جاري بيكر أنه " ينصرف الى الجهود التي تؤثر في مستقبل الدخل الحقيقي ، من خلال تعبئة الموارد في الأفراد".
 ✓ اذن يتمثل فيما ينفقه الانسان ليتوفر لديه ما سبق ذكره من مكونات رأس المال البشري كالمهارات و الخبرات و المؤهلات ، ويتم ذلك من خلال التدريب و التعليم ، ويؤدي في مجموعه الى زيادة انتاجيته وتحقيق العديد من المنافع له ، وعلى رأسها زيادة الدخل .

و يتمثل الاستثمار في رأس المال البشري في :²

- ✓ التعليم و التدريب ؛
- ✓ ادارة الناس المتفوقين التي تقود الى ربحية متفوقة ؛
- ✓ التعليم عن بعد لضمان استمرارية التعلم ؛
- ✓ تطوير الموارد البشرية و تعزيز مسؤولية التنبؤ و تخطيط الموارد البشرية ؛
- ✓ ادامة قابليات الموارد البشرية ؛
- ✓ رفع معنويات الموارد البشرية ؛
- ✓ التركيز على مفهوم المواطنة التنظيمية³ ، الذي يقلل من دوراتهم ، ويعمق من ولائهم و التزامهم .

و لنهوض بعملية الاستثمارات في رأس المال البشري اقترح Schultz الاهتمام بالاستثمارات في مجموعة من الأنشطة المتصلة بتنمية و تحسين نوعية رأس المال البشري كالتالي :

¹ محمد اليفي ، الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل حديث لادارة الموارد البشرية بالمعرفة ، على الصفحة /2010/03/ lefpedia .com ، ص 15.

² هندا مدفوني ، الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل استراتيجي لتحسين جودة التعليم العالي، رسالة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2017، ص ص 43،44.

³ يقصد بالمواطنة التنظيمية : سلوك ينبع من وعي وإرادة ورغبة ذاتية تلقائية تفوق المهام الرسمية المطلوبة من الفرد العامل في المؤسسة، وتترك انطبعا حسنا لدى الرؤساء والزلاء ، وتساهم في زيادة كفاءة وفعالية المؤسسة وتحقيق أهدافها.

- ✓ الاهتمام بالاستثمارات في مجال الخدمات الصحية التي تؤثر في رأس المال البشري كما ونوعا ، كما عن طريق تخفيض نسب الوفيات ، ونوعا عن طريق التأثير في مقاومة الأفراد للأمراض و زيادة حيوية العنصر البشري ، ومن ثم كفايته الانتاجية ؛
- ✓ الاهتمام بالاستثمارات في مجال التعليم و الاهتمام بانشاء مراكز التدريب المهني و نشر التعليم الفني ، وهذه الاستثمارات لن تسبب زيادة راس المال البشري كما و لكنها ستؤثر في نوعيته و كفايته الانتاجية ؛
- ✓ تشجيع هجرة الأفراد الى حيث توجد وظائف ، أي اعادة التوزيع الجغرافي للسكان بما يتلاءم مع متطلبات التطور و تحقيق التوازن الجغرافي بين الطلب على العمل وعرضه.

ثانيا : تصنيفات الاستثمار في العنصر البشري

يعتبر عنصرا معنويا مايلي :

- ✓ الابتكارات ، الرسوم ، و النماذج ؛
- ✓ الامتيازات ؛
- ✓ مصاريف البحث و التطوير ؛
- ✓ مصاريف التكوين ؛
- ✓ مصاريف اعادة الهيكلة أو التنظيم ؛
- ✓ التراخيص Licences
- ✓ البرامج Logiciels
- ✓ المهارات ؛
- ✓ الشبكات و العلاقات .

1. **البحث و التطوير** : حسب **Frascati** فقد تم التفريق بين وظيفتي البحث و التطوير من أجل الفصل بين نشاط المؤسسات بهدف تحسين نشاطات قابلة للاستغلال المباشر للمؤسسة (التطوير) عموما تدرج ايضا ضمن البحث و التطوير الابتكارات باعتبارها تجسيديا لمسار البحث ، و بفضلها تحصل المؤسسة على حماية قانونية ؛

2. **التكوين** : ان مصاريف التكوين قادرة على أن تساهم في خلق مهارات أو كفاءات ، ويمكن الحيازة على المهارة من أجل انجاز مشروع معين (الاستثمارات في الات مثلا) ، أو في اطار تحقيق سياسة تقييم المعرفة و الكفاءات ؛

وهنا نشير أنه لمصارييف التكوين ثلاث مميزات :

- ✓ سبقت هذه المصارييف بمصارييف التعليم ، و التي تعتبر كاستثمار أولي ، وفي هذه الحالة لا تمثل مصارييف التكوين الا جزءا صغيرا من جملة مصارييف التعليم المخصصة للفرد ؛
- ✓ هي في حدود معينة اجبارية؛
- ✓ هذه المصارييف تعمل على رفع مستوى العامل .

3. البرامج Logiciels

تصمم البرامج لأجل سد حاجة معينة لصالح المؤسسة ، و هي كالابتكارات عناصر غير مادية مختلفة عن العناصر المادية من حيث مسار انتاجها ، لا سيما أن تكلفة الانتاج الوجودية في حالة العناصر المادية هي نسبيا ثابتة . بينما في حالة البرامج فتقيم حسب التكلفة الاجمالية للإنتاج ، ويمكن التعبير عنه عند انشاء النسخة النهائية للبرامج ، ويكون بإمكان المؤسسة أن تحتفظ بنسخة لديها وهذا يعني أن المؤسسة تحصل على برنامج ذي قيمة و يكلفها مبالغ عالية .

المطلب الرابع : نظريات الاستثمار في المورد البشري

ان نظرية الاستثمار البشري لم تتبلور كنظرية الا بأبحاث شولتز ، وفكرة تقييم الأفراد كأصول بشرية لم تلق الانتشار الواسع الا بظهور هذه النظرية ، الا أن الجذور الحقيقية لهذه المفاهيم ترجع الى القرن 18 و سنورد فيما يلي أهم النظريات :¹

أولا_ الاستثمار في التعليم وفق نظرية شولتز في الاستثمار في راس المال البشري :

ركز شولتز اهتمامه على عملية التعليم باعتبارها استثمار لازم لتنمية الموارد البشرية ، وبأنها شكل من أشكال راس المال ، ومن ثم أطلق على التعليم اسم راس المال البشري ، طالما أنه يصبح جزءا من الفرد الذي يتلقاه ، وبما أن هذا الجزء أصبح جزءا من الفرد ذاته ، فانه لا يمكن بيعه او شراؤه أو معاملته كحق مملوك للمؤسسة ، وبالرغم من ذلك التعليم يعد شكلا من اشكال رأس المال طالما أنه يحقق خدمة منتجة ذات قيمة اقتصادية .

و بالرغم من تركيز دراسات شولتز على التعليم الا أن الكثير من المفاهيم المطبقة في مجال التعليم ، يمكن تطبيقها على المجالات الأخرى من الاستثمار البشري و خاصة التدريب .

¹ محمد اليفي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 15_19.

تستند العلاقة بين التعليم و الدخل الى مجموعة من المبادئ و المسلمات و الفروض العلمية ، التي تشكل نظرية رأس المال البشري . و التي مؤداها أن التعليم يزود القوى العاملة بالخبرات و المهارات العلمية و العملية ، و القدرات التي تزيد من مواهبهم و سلوكياتهم في تحسين كم وجودة الانتاج ، و من ثم ترتبط القيمة الاقتصادية للتعليم بالعائد الحدي من الانتاج ، والتي تتضمن أن العمالة الأكثر تعليماً تكون أكثر إنتاجاً ، وبذلك تدفع لها اجوراً و حوافزاً أعلى مع ثبات العوامل الأخرى مثل : الجنس و السن .

وعلى ذلك فان الانفاق على التعليم يؤدي الى انتاجية أفضل و دخول أعلى . و من ثم يعد التعليم استثماراً طويل المدى يتجسد في الثروة البشرية و يدر عوائد اقتصادية أكبر من الاستثمار في رأس المال المادي و بالتالي فانه يسهم في الدخل القومي، وفي معدلات التنمية الاقتصادية .

ثانياً _ الاستثمار في التدريب وفق نظرية بيكر في الاستثمار في رأس المال البشري

يعد بيكر من أهم الباحثين الذين أدوا باسهاماتهم و اجرائهم الى تطوير نظرية رأس المال البشري ، فالكثير من الكتابات ظهرت فقط بعد نشر كتابه رأس المال البشري سنة 1964 ، فقد حول بيكر التركيز الى دراسة الأنشطة المؤثرة في الدخل المادي و غير المادي من خلال زيادة الموارد في رأس المال البشري . حيث بدأ الاهتمام بدراسة الاشكال المختلفة للاستثمار البشري ، من تعليم و هجرة و رعاية صحية و تركيز محور اجرائه بصفة خاصة على التدريب . و التدريب يمكن أن يكون كاستثمار في الفرد و ذكائه فتضعه في قلب عملية التغيير .

وللتدريب بعض الخصائص تجعل منه استثماراً:

✓ هي دورة انتاجية جيدة من خلال أنه انفاق حالي من أجل عائد متوقع مستقبلاً ، في نظرية رأس المال البشري نسجل هذه النظرة ، بأن التدريب يعتبر كاستثمار منتج للفرد و للمؤسسة كذلك: فإذا استثمر الفرد نفسه فهذا يمثل تكلفة بالنسبة له (تكلفة التدريب + فقد الدخل الذي كان سيكسبه) على أمل الحصول على عائد (زيادة الراتب) ، أما اذا استثمرت المؤسسة في الفرد فهذا ايضا يمثل تكلفة (تكلفة التدريب + فقد ما كانت تكسب من نشاط الموظف) . على أمل في الحصول على عائد (زيادة الانتاجية) .

✓ يساهم في تحسين قيمة الممتلكات للمؤسسة ، مثلما هي مقيمة في السوق ؛

✓ التدريب ليس وسيلة للانتاج ؛

✓ التدريب لا يمكن أن يكون من أصول المؤسسة ، لأن المؤسسة لا تملك الأفراد الذين تقوم بتدريبهم ،

✓ فالاستثمار في التدريب ، قد يفقد بمغادرة الفرد المتدرب لأن التدريب لصيق بالفرد المتدرب .

المبحث الثالث : تسيير رأس المال البشري

نتيجة للتحويل الى اقتصاد المعرفة، أدى الى اعتبار الموارد البشرية في المؤسسة كرأس مال بشري له أهميته ومكانته في المؤسسة ، وأدى الى تغيير المصطلح المستخدم من " تسيير شؤون الأفراد " الى "تسيير رأس المال البشري". وهذا في محاولة للتأكيد على النظرة للأفراد العاملين كأصل من أصول المؤسسة .

ان تسيير رأس المال البشري يهدف الى استقطاب وتطوير و تنشيط و المحافظة على أفضل العاملين ، وبالتالي فان تسيير المؤسسة بشكل جيد يتوقف على مدى قدرتها على تسيير مجموعة من الأفراد الذين لديهم أهدافا مشتركة.

المطلب الأول : استقطاب رأس المال البشري

أولا_ مدخل

يقول Daft and Marcic : "لا توظف الأشخاص فقط لأنهم متوفرون ، أحصل على الشخص المناسب لعملك".¹

ان الاستقطاب الجيد للمواهب البشرية يتطلب من المؤسسة تحديد عدد الأفراد الذين تحتاجهم ، ونوع الأفراد الواجب اختيارهم ، ومن أجل قياس المؤسسة لعملية الاستقطاب ، لا بد أن تتوفر لديها نظام معلومات جيد من أجل التحديد الجيد.²

إن ما ينفق على رأس المال البشري من خلال عملية الاستقطاب هو نفقات استثمارية، الهدف منها الحصول على مردود من جراء الاستقطاب والتوظيف الجيد للأفراد، فالمؤسسة بدون موارد بشرية لا يمكن أن تؤدي نشاطها الذي وجدت من أجله، ولا حتى تحقيق أهدافها التي تسعى إليها، لذلك على المؤسسات أن تكون ذات قدرة جيدة وكفاءة عالية عند استقطاب الأفراد الذين يمتلكون المهارات والمعارف الجيدة.

ثانيا_ آليات الاستقطاب

تعدد الاستراتيجيات الملائمة لآلية الاستقطاب نحصر بعضها منها في :

¹ ربيحة قوادرية ، مرجع سبق ذكره ، ص38.

² نجم عبود نجم ،مرجع سبق ذكره،ص 145.

1_ اعتماد المصادر الداخلية : في حالة وجود وظائف تتطلب خبرات لا تتواجد خارج المؤسسة ، وهنا يتم الاعلان من خلال لوحة الاعلانات المتواجدة بالمؤسسة ، والتي توضح المؤهلات المطلوبة ومواعيد العمل اضافة الى الأجر . كما يمكن أن يتم من خلال فحص سجلات الموظفين، والتي من خلالها يتم الكشف عن العاملين الذين تتوافق قدراتهم مع الوظائف الجديدة ، ويعملون في وظائف دون مستواهم . ويمكن أن تتم من خلال فحص قواعد البيانات الخاصة بالعاملين في المؤسسة ان وجدت.

وهنا يتم الحصول على المناسبين بإحدى الطرق التالية :

- ✓ ترقية المستخدمين : وحتى تحقق برامج الترقية الأهداف المرجوة منها ، فان عملية الاختيار لابد أن تركز على اسس موضوعية وعادلة يسهل على جميع العاملين تفهمها و التعرف عليها ؛
- ✓ نقل بين الوظائف المختلفة : قد يتم تطبيق سياسة التوظيف من داخل المؤسسة عن طريق النقل الداخلي للموظف الى وظيفة أخرى ، أو من فرع الى فرع آخر ، والهدف من ذلك قد يكون لخلق توازن في العاملين في الادارات المختلفة ؛
- ✓ الإعلان و التنافس: قيام المؤسسة بالإعلان عن وظائفها الشاغرة داخليا لإعلام موظفيها عن وجود وظائف شاغرة في أقسامها المختلفة مع بيان متطلبات و مؤهلات كل منها و منح كل من يعتقد أنه من المؤهلين لشغل أي وظيفة الفرصة لتقديم طلبه لها؛
- ✓ مخزون المهارات: و يستخدم هذا الأسلوب عندما يكون لدى المؤسسة تصور كامل عن القدرات و المهارات المتوفرة لدى العاملين فيها، حيث يتم تحديد احتياجات كل وظيفة من الخبرات و القدرات و المؤهلات و الرجوع إلى مخزون المهارات للبحث عن من فيهم تلك المهارات و القدرات . و يتم شغل الوظيفة آنذاك من هذه المهارات سواء بالترقية أو النقل.

2_ اعتماد المصادر الخارجية : ويقصد بها تلك المصادر التي تمد المؤسسة باحتياجاتها من الموارد البشرية من خارجها .¹

ومن أهم الاستراتيجيات المتبعة هنا :

- ✓ **شراء العقول من السوق :** يمثل رأس المال الفكري ميزة حرجة لمؤسسات الصناعية و دعامة أساسية وازدهارها و تطورها، فإن الأمر يتطلب من إدارة الموارد البشرية أو من لجان متخصصة في هذه الإدارة متابعة العقول البراقة و النادرة، لغرض جذبها واستقطابها كمهارات وخبرات تستفيد منها المؤسسة بشكل كبير في زيادة رصيدها المعرفي الذي ينعكس في زيادة الابتكار و الابداع باستمرار.

¹ أحمد ماهر، الدليل العملي في اختيار الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص97.

✓ شجرة الكفايات :

أن الكفاية أو الأهلية تتضمن مكونين رئيسيين هما: المكون المعرفي و المكون السلوكي ، أما المكون المعرفي فيتضمن المفاهيم النظرية، و المعلومات و المهارات و الخبرات المتصلة بجدارة الشخص في أثناء تأدية العمل، و الذي يمكن ملاحظته و تقويمه¹ . و أما شجرة الكفايات، فتعد أحد تقنيات إدارة الموارد البشرية الإلكترونية و تمثل مخطط يوضح المهارات و الخبرات و المعارف المطلوبة للمؤسسة فضلاً عن سيرهم الذاتية ، من أجل تحديد المزيج الصحيح من الأفراد المطلوبين، و تؤكد رؤية هذه الإستراتيجية على أن شجرة الكفايات تسهل استخدام أسواق الموارد البشرية (الاستقطاب الالكتروني) لرأس المال البشري عن طريق شبكات الحواسيب .

✓ **مراجعة مؤسسات المعرفة والتعلم**: تركز هذه الإستراتيجية على المؤسسات التعليمية (مدارس، معاهد، كليات، جامعات)، إذ تعد مصدراً مهماً لاكتشاف المواهب واستقطابهم، وعلى هذا الأساس يرى البعض بأن زيارة هذه المؤسسات تعد من أولويات الإدارة العليا.

إذا من خلال ما سبق يتضح أن عملية استقطاب رأس المال البشري، تتمثل في حصول المؤسسة على أفراد مؤهلين وموهوبين ذوي معارف ومهارات فنية عالية، تساعد في زيادة الإنتاجية وتحقيق الإبداع و الابتكار.

المطلب الثاني : تطوير رأس المال البشري

ان عملية تسيير رأس المال البشري في المؤسسة لا تتوقف عند الاستقطاب ، بل تستمر بتطويره من خلال عدة طرق. ويشير معظم الباحثين أن عملية التطوير تتم من خلال التدريب و التعليم ، لضمان عدم تقادم رأس المال البشري ، واستغلاله بعد تنمية المهارات لدى الأفراد في زيادة انتاجية المؤسسة ورفع مستوى أدائها .

أولاً _ التعليم²

عرف التعليم أنه " العملية التي تستهدف بناء و تطوير منظومة معارف علمية ضمن سياق تطبيقي محدد ، وعلى قاعدة الاختيار الفلسفي والعقدي المحدد"³.

¹ رياض بن صوشة ، مرجع سبق ذكره ، ص 8.

² نشير هنا أننا قد تطرقنا فيما سبق الى الاستثمار في التعليم ، من خلال نظرية وأبحاث شولتز في الاستثمار في رأس المال البشري .

³ عبد المعطي عساف ، التدريب وتنمية الموارد البشرية ، دار زهران ، الأردن ، 2009 ، ص 27.

ويستخلص من هذا التعريف أن التعليم يعد من أهم الممارسات المستخدمة لتطوير رأس المال البشري ، وتظهر أهميته في توفير مورد بشري ذو مستوى رفيع ، له من المعارف و المهارات و الخبرات ما يكيفه لكي يبدع. وهو ما يشكل رأس مال بشري للمؤسسة.

ويجدر بنا أن نشير الى مصطلح آخر وهو " التعليم الالكتروني" الذي انتشر انتشارا واسعا ، فهو ضرورة اقتضتها مواكبة تكنولوجيايات الاعلام و الاتصال الحديثة ، والتطورات السريعة.

حيث أصبح هذا الأخير أي التعليم الالكتروني في متناول أي منا أينما تواجد. ويتم بين طرفين أحدهما معلم و الآخر متعلم عبر مواقع التواصل المختلفة .

كما يمكن ترتيب ما يعرف ب " مؤتمر النقاش " أين يضع كل متعلم أسئلته ، ويتلقى اجابات ، ويكون كل ذلك تحت اشراف مسير أو أستاذ.¹

ثانيا _ التدريب ²

يعرف التدريب "أنه اعداد الفرد للقيام بعمل معين ، وذلك من خلال تزويده بالمهارات و الخبرات التي تجعله جديرا للقيام بالعمل ، وكذلك اكتسابه المعارف و المعلومات التي تنقصه لرفع مستوى كفاءته الانتاجية" .

وهو " العملية التي يمكن من خلالها الحصول على المعرفة و المهارات و القدرات التي يحتاجها الافراد لتنفيذ نشاط أو مهمة معينة".

من خلال ما سبق ركزت التعاريف السابقة على أن التدريب يعتبر وسيلة تهدف الى تنمية القدرات و المهارات ، لدى العاملين لتحقيق اهداف المؤسسة ، وله علاقة بالجانب التطبيقي أكثر منه الجانب النظري.

وفي محاولة لتحليل الجانب الاقتصادي للتدريب فرق بيكر بين نوعين من التدريب :³

التدريب العام و التدريب المتخصص.

¹ أحمد المعاني و آخرون ، قضايا ادارية معاصرة ، دار وائل للنشر ، ط1 ، الأردن ، 2011 ، ص 160.

² نشير هنا أننا قد تطرقنا فيما سبق الى الاستثمار في التدريب من خلال نظرية وأبحاث بيكر في الاستثمار في رأس المال البشري .

³ دحماني عزيز ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 10_12.

✓ أما العام : فهو ذلك النوع من التدريب الذي يزيد من انتاجية الفرد الحدية في المؤسسة التي تقدم له التدريب ، وكذلك في أي مؤسسة قد يعمل بها . وهنا قد يفيد الفرد المدرب أي مؤسسة يشتغل بها بنفس المقدار الذي يفيد به مؤسسته .

وهنا يتحمل الفرد المدرب تكلفة التدريب من خلال منحه أجرا منخفضا عن المعدل العادي أثناء فترة التدريب . وتحقق المؤسسة عائدا من تقديم هذا النوع من التدريب اذا زاد الانتاج الحدي للفرد عن الأجر الممنوح له من المؤسسة .

✓ وأما المتخصص فهو يزيد من الانتاجية الحدية للفرد في المؤسسة التي تقدم له التدريب بدرجة أكبر من انتاجيته الحدية ، اذا عمل بأي مؤسسة أخرى . وهناك صور عديدة لهذا النوع من التدريب فالموارد المنفقة في المؤسسة لتعريف العامل الجديد بعمله هو نوع من الانفاق على التدريب المتخصص . وتكلفة التعرف على امكانات الفرد الجديد في العمل بالمؤسسة من خلال اختباره وتجربة احتمالات نجاحه أو فشله تعد ضمن تكلفة التدريب المتخصص . مما يسمح باستخدام القوى العاملة استخداما أمثلا . ويدخل ضمن تلك التكلفة اللازمة لتدريب الفرد على نوع متخصص من الاستخدام التكنولوجي و المستخدم في المؤسسة دون غيرها . وتزداد قيمة الفرد المدرب تدريجا متخصصا بالنسبة للمؤسسة ، فتقدم له أجرا عاليا نسبيا . فالتدريب اذن هو احدى الاساليب المتبعة باعتباره عنصرا حيويا بالغ الأهمية ، في تحسين قدرات و مهارات رأس المال البشري (تطويره) . حتى يصبح أكثر أهبة لأداء المهام المنوط بها ، بالشكل المطلوب و المناسب .

المطلب الثالث : تنشيط رأس المال البشري

تنشيط رأس المال البشري هو " مجموعة من الأساليب المستخدمة من قبل المؤسسة لانعاش عملية الابداع و الابتكار عند العاملين فيها باستمرار" ¹ .

هو اذن العملية التي تهدف الى زيادة قدرة الأفراد على الابداع والابتكار، بالاعتماد على بعض الأساليب نذكر منها :²

✓ **عصف الأفكار: Osborn** يعد مبتكر هذا الأسلوب ، وقد نشره في كتاب له تحت اسم الخيال التطبيقي سنة 1957 . وهنا يتم تكوين مجموعة بحدود 5 الى 10 أفراد ، تتلقى منهم المؤسسة الأفكار المختلفة حول مشكلة تعاني منها المؤسسة و الاستفادة من تباين القدرات و المهارات مع كيفية التعامل مع هذه المشكلة .

¹ الهادي بوقلقل ، أهمية الراسمال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات ، مجلة التواصل ، العدد 24 ، جوان 2009 ، ص 101 .

² أنظر دحماني عزيز ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 59-60 .

- ✓ **حلقات السيطرة النوعية :** طريقة أدخلت في الصناعة اليابانية سنة 1961 ، تتمثل في التقاء مجموعة من العاملين ذوي الاختصاصات المتشابهة طواعية، أي بمحض ارادتهم ساعة في الاسبوع لمناقشة مشكلات تحقيق الكفاءة الانتاجية يدرسون طبيعة العمل الإنتاجي أو الخدمي، و يجتهدون في تطوير برنامج عمل ، من خلال المناقشة و تطوير الأفكار، و كذا تحديد الإستراتيجية الأنسب للعمل، و قد تشارك في ذلك الإدارة العليا مرة أو مرتين سنويا للإطلاع على التقدم الحاصل.
- ✓ **اسلوب الادارة على المكشوف:** هو أسلوب يهدف إلى استخدام المعلومات الموجودة في أذهان العاملين عامة، و ذلك من خلال شحن القدرات الذهنية لهم بتوفير الجو الملائم من خلال اجتماعات، و لقاءات تتضمن المصارحة بلغة الأرقام بين أعضاء المؤسسة، بحيث يتكون لديهم الحس الرقمي الذي يمكنهم من إطلاق طاقتهم، و غريزة الاقتراحات نحو التطوير.
- ✓ **أسلوب الجماعات الحماسية :** يتمثل في مجموعة صغيرة من الأفراد تكون نشيطة و تحب الانجازات الصعبة، و كذا المتسمة بعاملتي المخاطرة و المغامرة . و هي تقوم على توليد الإثارة و المتعة في المناقشة، بالشكل الذي يجعل المشتركين من الأفراد في هذه الجماعات يشعرون بالحوية و التفاؤل، و يزيدون من استخدام أفكارهم، بحيث يتم إشراك العاملين وجها لوجه مع أصحاب الخبرة في مجال تخصص المؤسسة مع تسهيل الحوارات.

المطلب الرابع : المحافظة على رأس المال البشري

يتعلق عنصر المحافظة على رأس المال البشري ببقاء العاملين في المؤسسة ، و الاهتمام بالأفراد ذوي الاختصاصات الفريدة مما يتطلب وجود أنظمة مكافأة الموظفين المتميزين ، ووجود أنظمة تشجعهم على العمل بكفاءة وفعالية تساهم في زيادة ولائهم للمؤسسة . و يجب على المؤسسة الحفاظ على رأسمالها البشري نظرا لأنه بإمكانه أن يهاجر الى مؤسسات أخرى دون رجعة ، وهنا تكمن الخطورة في امكانية هؤلاء من نقل الأفكار و الخبرات التي يمتلكونها شخصيا . فضلا عن البيانات و المعلومات التي تخص مؤسساتهم السابقة الى المؤسسات الجديدة.

ولتحقيق ذلك تعتمد المؤسسة أساليب نذكر منها :

- ✓ **الحوافز :** باختلاف أنواعها : مادية (كالأجور و المكافآت) ، معنوية (اشعار العاملين بأهميتهم ، الكلمة الطيبة) نفضلها كالأتي:¹

¹كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت، 1997، ص114.

- ✓ **الحوافز المعنوية:** ويقصد بها تلك المكونات التي تتشكل منها فلسفة التنظيم ، وتكون مع غيرها المناخ العام للمؤسسة ، بحيث تساعد هذه المكونات على توفير الإشباع الكامل لاحتياجات أفراد المؤسسة غير المادية (فرصة الترقية والتقدم في العمل، مناخ الإشراف، مناخ الجماعة، صورة المؤسسة، طبيعة العمل، فلسفة المؤسسة تجاه أفرادها...) ؛
- ✓ **الحوافز المادية:** ويقصد بها مجموعة الحوافز التي تشبع احتياجات أفراد المؤسسة المادية فقط دون غيرها، فالروح المعنوية تعني أن الفرد يؤدي عمله ويكون محفزاً لأداء هذا العمل لاعتقاده بأنه سيحصل في المقابل على ما يريد. ولكن في الوقت نفسه فإن الفرد يريد من هذه الحوافز قدرتها على تأمين حاجاته الأساسية (الأجور وملحقاتها، ديمومة العمل، الظروف المادية للعمل...).
- ✓ **الصحة :** وهو من أهم المسؤوليات التي تقع على عاتق المؤسسة ، تتعلق بكيفية الحفاظ على صحة العاملين ، بصيانتهم و المحافظة عليه (وهنا نقصد الخدمات الصحية) ، لأن الكفاءة الانتاجية تأتي عند رفع المستوى الصحي للأفراد. لأن المريض لا يمكنه القيام بالجهود الكافي في العملية الانتاجية .¹
- وهنا نشير الى مفهوم الى الصحة المهنية " وهي جميع الاجراءات و الخدمات التي تقدمها الادارة بهدف حماية العاملين فيها من اصابات في العمل"²؛
- ✓ **تقليل فرص الاغتراب الوظيفي** الاغتراب يعبر عن عدم التكيف مع المحيط و البيئة، أو أنه الحالة التي تعبر عن ضعف القدرة على التكيف مع الظروف البيئية الجديدة . كما أن تقليل فرص الاغتراب التنظيمي قد يكون من خلال التحفيز، و محاولة جعل العاملين يستردون ثقتهم في أنفسهم و كذا متطلباتهم ، مما يساعد المؤسسة في احتواء هذا الاغتراب ؛
- ✓ **مواجهة الاحباط التنظيمي :** يعرف الاحباط التنظيمي " الحالة النفسية التي تنشأ من جراء فشل الفرد في انجاز أو تحقيق أهداف معينة، بسبب وجود عوائق و عقبات لا يمكن مواجهتها أو السيطرة عليها"³ ؛
- ✓ **تعزيز التميز التنظيمي:** يقصد بالتميز التنظيمي جميع الوسائل و الأساليب التي من شأنها زيادة عدد المساهمات الفكرية للعاملين بالمؤسسة، من خلال امتصاص المعرفة المفيدة و الأفكار الجديدة المتواجدة بعقولهم عن طريق تشجيع الإبداع، الابتكار، العمل بروح الفريق، احترام الآراء و زيادة الحوارات المفتوحة بين جميع المستويات الإدارية في المؤسسة، و هذا من شأنه زيادة عدد المتميزين في المؤسسة؛

¹ هشام مصطفى الجمل، دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام المالي الوضعي ، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006 ، ص 433.

² زيد منير عبوي ،إدارة الموارد البشرية ، كنوز المعرفة ، ط1، عمان ،الأردن ، 2008 ، ص237.

³ الصباغ عصام عبد الوهاب، إدارة الأفراد، مطبعة الخلود، بغداد، 1993 ، ص 33 .

✓ التصدي للتقادم التنظيمي: جميع الإجراءات و الوسائل التي تتخذها المؤسسة من أجل تطوير قدرات و إمكانيات، و كذا خبرات العاملين فيها باستمرار مما يجعلهم قادرين على مواكبة آخر التطورات.

ولا يتوقف تسيير رأس المال البشري عند هذه الممارسات بل لا بد من قياسه ، وهو ما سنتطرق له في المبحث التالي.

المبحث الرابع: الاطار النظري لمحاسبة رأس المال البشري

قد يظهر لنا أن المصطلح غريب وغير معروف وهذا راجع إلى قلة الكتابات فيه لأن جل الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية ، التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة . ويعتبر العنصر البشري من أهم عوامل الإنتاج، حيث لا يمكن أن تقوم أي مؤسسة دون اعتمادها شبه الكلي عليه، لأنه حتى ولو امتلكت المؤسسة الآلات والتكنولوجيا المتطورة فإن من يسيرها ويوجهها نحو تحقيق أهدافها وبدون شك هو العنصر البشري !!! ولأن المؤسسة تخصص مبالغ كبيرة للإنفاق على هذا المورد البشري، وهذه الأموال تنفق كاستثمارات في هذه الموارد، والتي قد تفوق في كثير من الحالات الإنفاق على الاستثمارات في الآلات والتجهيزات ، ولأن المورد البشري يؤثر على القيمة السوقية للمؤسسة ، فإنه قد يؤثر على استمرارية المؤسسة وتطورها من عدمه وبالتالي فهو يحتل مكانة مهمة عند اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالمؤسسة،

وعليه وجب لزاما الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية وهذا ما تمنحه محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول : مفهوم محاسبة رأس المال البشري

أولاً_ نشأة و تطور محاسبة رأس المال البشري

اختلفت الآراء و الأفكار حول نشأة و تطور محاسبة الموارد البشرية لكن الأمر الأكيد و الذي لا اختلاف فيه أن في الموضوع إجماع على المراحل المبينة في الجدول التالي :¹

¹ لأكثر تفاصيل أنظر :

✓ نوري منير ، تسيير الموارد البشرية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر ، 2010 ، ص ص 131.130 .

✓ نادر محمد ابو الشيخة ، ادارة الموارد البشرية : اطار نظري وحالات عملية ، الطبعة 1 ، دار صفاء للنشر ، الأردن ، 2010 ، ص 74 .

جدول رقم 1_3:مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

المرحلة	المضمون
المرحلة الأولى (بداية الستينات _1966)	تتمثل هذه المرحلة ببداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية ، وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية .
المرحلة الثانية (1966-1971)	كانت هذه الفترة فترة بحوث خاصة بإيجاد المجالات الحالية و المستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن رأس المال البشري بحيث تصبح أداة مساعدة للعديد من المستخدمين من خارج المنشأة تزودهم بكل ما يحتاجون إليه من بيانات مالية عن هذه الموارد كالمستثمرين ، ولقد شهدت هذه المرحلة أيضا تطبيقا ميدانيا للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت القائمة آنذاك .
المرحلة الثالثة (1971-1976)	شهدت هذه الفترة تطورا مهما و سريعا نتيجة نشر العديد من البحوث و الدراسات الأكاديمية في معظم دول الغرب و استراليا و اليابان وغيرها من دول العالم و اشتملت هذه البحوث الاكاديمية أيضا على أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم وخلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبة الأمريكية لجنة للمحاسبة عن الموارد البشرية .
المرحلة الرابعة (1976-1980)	اذ شهدت هذه الفترة تناقضا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الباحثين أو من جانب التطبيقين حيث أن عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلا ، و لكن في نهاية هذه المرحلة ظهرت اتجاهات بشأن الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية .
المرحلة الخامسة (1980 إلى مشارف القرن الواحد و العشرين)	شهدت هذه المرحلة بداية بعث جدي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق لمحاسبة الموارد البشرية وذلك لتزايد اهتمام الولايات المتحدة بموضوع زيادة الانتاجية و تركيز الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الانتاجية ، كما تميزت هذه المرحلة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركات الضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى أين اقتصر التطبيق على الشركات الصغيرة و المتوسطة .
المرحلة السادسة (منذ 2001- حتى الآن)	في ظل التطور التكنولوجي المتنامي ، أصبحت مهارات الموارد البشرية محددات أساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح و ارساء ميزة تنافسية ، وفي هذه الفترة احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي ، حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على مجتمع المعلومات و المعرفة في التأكيد على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ، و اعتباره أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للشركات .

ثانيا : تعريف محاسبة الموارد البشرية

ظهرت مفاهيم وتعريف عديدة لمحاسبة الموارد البشرية من قبل العديد من الجمعيات والأشخاص ، مفكرين كانوا أوباحثين من ذوي العلاقة والاختصاص ، نحاول سرد بعضها كما يلي :

تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات"¹

وعرفها **Flamholts** بأنها" المحاسبة عن الموارد البشرية كمورد للمنظمة وأنها تمثل كلفة اختيار وتعيين الأصول البشرية وتنميتها وإدارتها وكذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد داخل المنظمة".²

"هي عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغيير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها"³.

أما **Likert** فقد انطلق في تعريفه لمحاسبة الموارد البشرية من نظريته إلى المشروع على أنه "منظمة بشرية وأن مواردها تشمل ولاء مجموعات الموظفين والموردين والعملاء".⁴

من التعريف السابقة يمكن استنتاج ماهية ومضمون محاسبة رأس المال البشري فيما يلي :

- ✓ جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، و تشمل بيانات عن الأفراد العاملين في المؤسسة ، ومؤهلاتهم و مستوياتهم الادارية و المبالغ المصروفة لهم ، و المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، و تكاليف التدريب و التعيين... الخ
- ✓ مقابلة قيمة الموارد البشرية في المؤسسة بتكلفة تلك الموارد ؛
- ✓ ايصال المعلومات السابقة لكل من يطلبها داخل المؤسسة أو خارجها .

مفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي ، وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت و مبادئ معينة وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري، وهذا

¹ علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، 1984، ص:19.

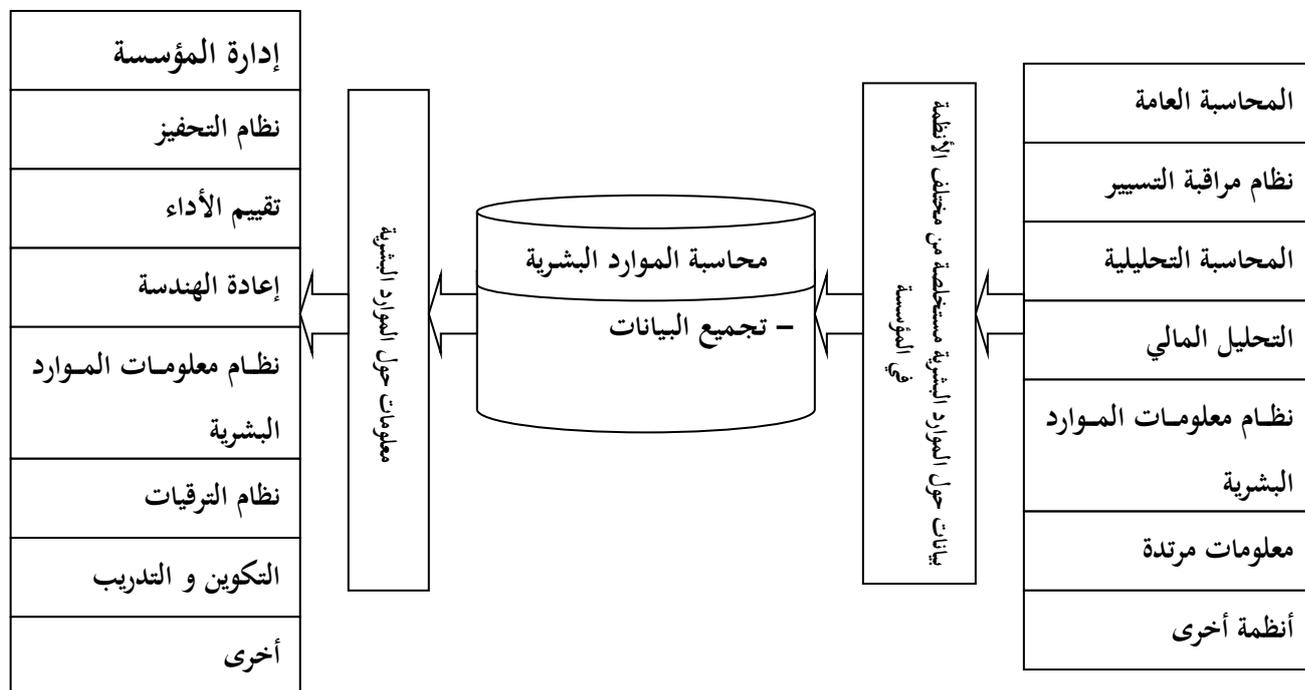
² سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد(60)، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة ، 2003، ص:280.

³ نفس المرجع السابق، ص 280.

⁴ رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2003 ، ص 209.

بالإعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير... الخ. كما هو موضح في الشكل الآتي :

شكل رقم 1_8: توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية



المصدر: قورين حاج قويدر، التأسيس و القياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الاعمال الحديثة ، مقال بمجلة أبحاث اقتصادية و ادارية ، العدد الخامس عشر ، جامعة الشلف ، جوان 2014 ، ص 122.

ويتضمن الفكر المحاسبي عدة مصطلحات فيما يتعلق بالموارد البشرية منها: المحاسبة عن الموارد البشرية، محاسبة رأس المال البشري، محاسبة الأفراد، محاسبة الكفاءة البشرية. لذلك فإننا قد لانتقيد في الدراسة بمصطلح موحد ، لأنها تشير الى نفس المدلول.

ثالثا : وجهات نظر المؤيدين والمعارضين لتطبيق محاسبة المورد البشري¹

1- وجهات نظر المؤيدين

✓ تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، و خاصة أجهزة الرقابة الحكومية؛

¹ نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية، 09-10 مارس 2004 ، جامعة ورقلة ، ص ص 134_135.

- ✓ تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسئولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية والأهداف الإنتاجية؛
- ✓ تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات ؛
- ✓ تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد؛
- ✓ تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول، ومن ثمة تعمل على النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

2- وجهات نظر المعارضين :

- ✓ إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظراً لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل، وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا)؛
- ✓ كما يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ،ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل؛
- ✓ عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية، مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات ؛
- ✓ تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهلك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على اهتلاك الأصل بأكفاً طريقة ممكنة؛
- ✓ تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يركز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، و ذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف ؛
- ✓ إن لاستخدام محاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة ضرورة إجراء موازنة بين السلبيات والإيجابيات التي يولدها تطبيق تنظيم محاسبي للعنصر البشري من النواحي المحاسبية والإدارية والإنتاجية .

المطلب الثاني: دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية

يرجع تفكير المؤسسة في محاسبة الموارد البشرية إلى :

- ✓ اعتبار الموارد البشرية جزء لا يتجزأ من الموارد الرئيسية، لذا على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين و المستثمرين و الإدارة؛

- ✓ الاهتمام بدراسة شهرة المحل و محاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها ،من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع ا العاملون في المؤسسة ؛
- ✓ إن تقييم كفاءة إدارة المؤسسة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمؤسسة، وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها و استخدامها أفضل استخدام ؛
- ✓ الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الحديثة التي تعتمد أساسا على كفاءة وقدرة الموارد البشرية، مما يترتب عليه اهتمام تلك المؤسسات بمعرفة قيمة مواردها البشرية ؛
- ✓ الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة ،لتخطيط القوي العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات المتعلقة؛
- ✓ الحاجة إلى رزمة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية ،إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة؛
- ✓ الرغبة المتزايدة لدى المستخدمين الخارجيين للكشوف المالية في معرفة درجة رضا العاملين في المؤسسة .¹

المطلب الثالث: فروض محاسبة الموارد البشرية²

ترتكز محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض وهي كالتالي:

- ✓ **الفرض الأول:** يعتبر المورد البشري داخل المؤسسة ذو أهمية ، بحيث أن له قيمة اقتصادية مباشرة و تتمثل في كل الجهود والوقت المنفق في سبيل تأدية و إنجاز الاعمال المسندة لهذا العنصر البشري الذي يعمل داخل المؤسسة ، و كل الخدمات المقدمة في حينها أو الممكن تقديمها في المستقبل من طرف هذا العنصر البشري. و أما القيمة الاقتصادية غير المباشرة ، فتمثل بحسن تسيير هذا العنصر واستخدامه ، و الاستفادة من الموارد المادية و التكنولوجيات و التقنيات باعتباره هو أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.
- ✓ **الفرض الثاني:** تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة

¹ محمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، المبررات والمبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 20 .

² نوال بن عمارة، مرجع سبق ذكره ، ص 133.

في تحقيق أهداف المؤسسة. أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

✓ **الفرض الثالث:** تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث قياس تكلفة وقيمة المورد البشري جد ضرورية لإدارة المؤسسة في مختلف العمليات الروتينية اليومية الخاصة بالعنصر البشري، و في العمليات الأساسية و الإستراتيجية، المتمثلة في التخطيط و اتخاذ القرارات و التوظيف و التكوين و تنمية المورد البشري داخل المؤسسة، كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم، سواء للمتعاملين الداخليين و الممثلين في الإدارة أو العمال أو النقابة... الخ و للمتعاملين الخارجيين مثل مصلحة الضمان الاجتماعي... الخ في الأجلين القصير والطويل.

✓ **الفرض الرابع:** إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات و منافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال و تكاليف التدريب و التأهيل الحوافز المادية و كل التكاليف القابلة للقياس.

✓ **الفرض الخامس:** إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلاً على خدمات أو منافع اقتصادية"¹

ومن ثم نستخلص أن الأصول تمتلك الخصائص التالية:²

✓ إمكانية القياس المحاسبي للأصل في صورة نقدية ؛

✓ وجود حقوق محددة على منافع وخدمات مستقبلية ؛

✓ أن تكون هذه الحقوق مملوكة لشخص أو مؤسسة.

ويمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، وكذا القدرة على حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، واعتباره مورداً وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى. وللمؤسسة الحق فقط في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين الفرد والمؤسسة، وعلى هذا الأساس تعتبر الموارد البشرية أصولاً ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

¹ أسامة على عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية وإستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد(60)، منظمة العمل العربية، 1995، ص:35.

² سوف ندرس في الفصل الثاني اسقاط خصائص الأصول، وإسقاطها على المورد البشري لدراسة مدى التوافق حتى يتم اعتبار المورد البشري اصلاً.

✓ **الفرض السادس:** لا يمكن أن تعمل محاسبة الموارد البشرية بمعزل عن الأنظمة الأخرى داخل المؤسسة فهي لها علاقة تشابك مع مختلف الأنظمة الفرعية سواء الداخلية مثل المحاسبة الإدارية ، والخارجية مثل سوق العمالة .

المطلب الرابع: خصائص محاسبة الموارد البشرية¹

لمحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها:

✓ هي نوع من أنواع المحاسبة يعنى فقط بالجانب البشري داخل المؤسسة ، أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المؤسسة؛

✓ لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث انه من المعروف أن المحاسبة عامة كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط، أما محاسبة الموارد البشرية تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي للعامل عن الجانب المعنوي له؛

✓ تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معطيات ومعلومات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة وغير المتوقعة للعمال داخل المؤسسة ؛

✓ القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليه المؤسسة لبناء تنظيماتها الإنسانية وبناء هيكل العمال؛

✓ تتميز أيضا بقدرتها على تحديد طرق ، و كيفية الاستفادة و تسيير العنصر البشري داخل المؤسسة.

✓ القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري ، وبالتالي تسمح بالمفاضلة و قياس العائد ومقارنته بالتكلفة.

من خلال الخصائص السابقة نجد أن محاسبة الموارد البشرية ، وعلى اعتبار أنها تعني بنوع خاص من الأصول فإنها تهتم بالجانب المادي والجانب الغير مادي للعنصر البشري .

المطلب الخامس: أهداف محاسبة رأس المال البشري، والدور الاستراتيجي لها

أولاً: أهداف محاسبة رأس المال البشري

إن محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، و من بينها:²

✓ تهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن العاملين بالمؤسسة، معناه العمل على الإحاطة بكل المعلومات حول العمال منذ تاريخ بداية عملهم في المؤسسة ، مثل تاريخ التعيين، الرتبة ، قيمة أجر أو راتب كل عامل ، مؤهلات كل عامل ، حالته العائلية، الوضعية الاجتماعية وغيرها ، وفي الدول الأوروبية نجد حتى الملف عن الحالة النفسية للعامل ؛

¹علي محمد عبد الوهاب ،سعيد ياسين عامر ،مرجع سابق ،ص:21.

² قورين حاج قويدر،مرجع سبق ذكره،ص128 .

- ✓ تساعد الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين الذين تحتاجهم المؤسسة، أي أن محاسبة الموارد البشرية تسعى إلى جلب واختيار الكفاءات الضرورية التي تحقق أهداف المؤسسة ذات التكلفة المعقولة والمردودية العالية، باستعمال مختلف طرق الفحص و الانتقاء... الخ ؛
 - ✓ تسمح محاسبة الموارد البشرية للإدارة بقياس و تحديد تكلفة المورد البشري ، أي قياس كم يكلف المورد البشري المؤسسة عند توظيفه و خلال أداء مهامه، و أيضاً قياس مردودية المورد البشري على المؤسسة؛
 - ✓ تهدف إلى تسيير تكاليف تدريب العمال ورسكلتهم ؛
 - ✓ تحفيزهم من خلال توفير ظروف العمل الملائمة والدورات التدريبية... الخ؛
 - ✓ تسعى إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي حول الموارد البشرية ، قادر على جمع البيانات اللازمة وتشغيلها وتحليلها واستخلاص النتائج في شكل معلومات ضرورية وأساسية؛ بحيث توفر للإدارة المعلومات في الوقت المناسب و بالكيفية المناسبة و بالكمية المطلوبة ؛ من أجل اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت الملائم و استغلال كل الفرص الممكنة أمام المؤسسة للاستفادة من العنصر البشري ؛
 - ✓ قياس مردودية رأس المال الفكري في المؤسسة؛
 - ✓ وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية؛
 - ✓ مقارنة وضعية الموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة خلال فترة معينة مع فترات سابقة أو مع موارد بشرية لمؤسسات أخرى من نفس القطاع ؛
 - ✓ رفع كفاءة المورد البشري داخل المؤسسة والاستفادة القصوى منه ؛
 - ✓ إدارة رأس المال الفكري، وكل ما يرتبط به من حيث كيفية رفع كفاءة إدارته؛
 - ✓ إختيار الكفاءات لتولي مناصب أعلى في السلم التنظيمي للمؤسسة.
- ثانياً: الدور الإستراتيجي لمحاسبة رأس المال البشري في المؤسسة
- أ- دور محاسبة الموارد البشرية في إعادة الهندسة :¹ إعادة الهندسة تعني إعادة التنظيم السريع والجذري للعمليات الإدارية الإستراتيجية وذات القيمة المضافة والجوهرية.
- وتعمل محاسبة الموارد البشرية على تقديم المعلومات الضرورية التي تدعم عملية إعادة الهندسة من خلال:

¹ آيت زيان، قرينو حسين، هندسة وتصميم النظم العامة وإدارة الأعمال في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بخميس مليانة، ديسمبر 2006، ص 11.

- ✓ وضع خطط العمليات الجديدة السهلة وتجنب الصعبة المعقدة ؛
- ✓ رقابة الروح المعنوية وقياسها ؛
- ✓ بناء قدرات جديدة في الموارد البشرية واستثمارها في الشكل المناسب والصحيح ؛
- ✓ إعادة هندسة النظم واللوائح والتشريعات والمراسيم ؛
- ✓ إعادة هندسة اللوائح والإجراءات وتبسيطها ؛
- ✓ إعادة هندسة التصميم وطرق التحفيز ومفاهيم القيادة؛
- ✓ إعادة هندسة نظم المعلومات الخاصة بسوق العمل والبيانات الديموغرافية؛
- ✓ إعادة هندسة أساليب إعداد وتنمية المديرين.

وتهدف المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية لإعادة الهندسة إلى:

- ✓ تمكين المؤسسة من أداء أعمالها بسرعة عالية، وذلك من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها،
- ✓ تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المؤسسة لتناسب مع رغبات واحتياجات العملاء،
- ✓ تخفيض التكلفة هو أحد أهداف إعادة الهندسة، ويتم ذلك من خلال إلغاء العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات ذات القيمة المضافة.

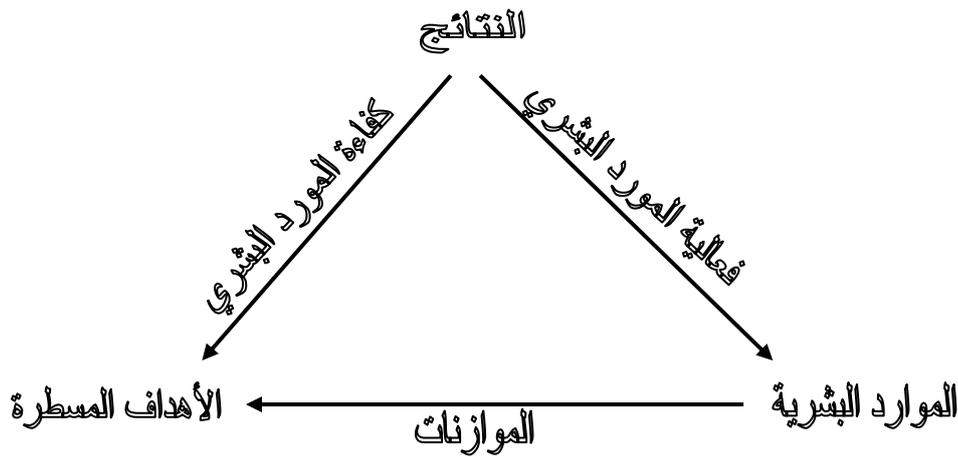
ب- دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء العمال: لم يعد في الاقتصاد مجال معرفة المؤسسة (كيف تبيع منتوجها لتحقيق النجاح)، فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على التكيف مع متطلبات البيئة التي تشتغل فيها، وكذلك السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال وذلك بمضاعفة استغلال ما تملكه من رأس مال فكري للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع البيئة الديناميكية المتطورة باستمرار.

تعمل محاسبة الموارد البشرية على مراقبة مردودية مختلف الموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة ومختلف التكاليف التي تم صرفها على هذه الموارد البشرية، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا و بالتالي تحديد مجمل الانحرافات الممكنة من أجل معالجتها.

إن معرفة التكاليف يسمح بإدراجها معياريا في التسيير، أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية، يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي فإن محاسبة الموارد البشرية تهتم بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية لمراقبة مردودية كل عامل داخل المؤسسة، و بالتالي تتمكن من

تقييم العمال ومعرفة العمال الأكثر مردودية ، و هذا لاتخاذ القرارات المختلفة سواء لفصل العمال الأقل مردودية أو لإخضاعهم لتدريب و تكوين من أجل رفع مستواهم أو من أجل ترقيةهم إلى مناصب أعلى. كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من محاسبة الموارد البشرية في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات، يتوقف عليها مستقبل المؤسسة فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما، يتطلب دراسة ملف بجميع معلومات محاسبية تخص مختلف الإطارات و العاملين. وفي هذا الإطار على محاسبة الموارد البشرية أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات، وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية إستراتيجية.

شكل رقم 1_9: توضيح دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء العمال



Source : H.Loning & Y.Pesqueux, Le contrôle de Gestion, ELLIPES, Paris , 2001 , p :06.

ونقصد من منظورنا بالمصطلحات الآتي:

- ✓ فعالية المورد البشري: تعني مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة؛
- ✓ كفاءة المورد البشري: تعني مقارنة النتائج بالموارد البشرية المتاحة؛
- ✓ الموازنات: و هي مختلف النفقات المخصصة للموارد البشرية.

ج- دور محاسبة الموارد البشرية في تحفيز العمال: يقصد بالتحفيز تشجيع الأفراد واستنهاض همهم لكي ينشطوا في العمل من أجل تحقيق أهداف المؤسسة¹. وتبدأ عملية التحفيز بالتأثير الخارجي على الفرد كأن يعرض عليه أجر أعلى من أجل القيام بعمل أكثر، لكن نجاحها يتوقف على عوامل داخلية تتصل بوضعية الفرد ونفسيته. ويتكون التحفيز من ثلاثة عناصر أساسية تعتبر بمثابة المتغيرات التي تحدد قيمة دالة التحفيز:

¹ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، الجزائر، 1995، ص 180.

✓ **القدرة:** فالشخص المؤهل أو القادر على القيام بعمل معين يمكن تحسين أدائه عن طريق التحفيز، بخلاف الشخص العاجز غير المدرب أو غير المؤهل أصلاً؛

✓ **الجهد:** والذي يشير إلى الطاقة والوقت اللازمين لتحقيق هدف معين، حيث أن مجرد وجود القدرة وحدها لا يكفي؛

✓ **الرغبة:** إذا لم تكن الرغبة موجودة فإن فرصة الوصول إلى النجاح في أداء العمل تقل حتى ولو تم فعلاً.

إن تحفيز المورد البشري، هو مظهر حيوي من مظاهر العمل الجيد، فهو يعالج قضية إلزام الأشخاص بعملهم واضطلاعهم بأعباء وظيفتهم، أو عملهم بجد وهمة ونشاط وبالتالي تحقيق ما يصبون إليه. وتعتبر عملية تحفيز العاملين من المشاكل التنظيمية بسبب تنوع حاجات الأفراد وتغيرها من وقت لآخر ومن جهة أخرى نجد أن للمؤسسة حاجاتها الخاصة المتمثلة في تحقيق الهدف الرسمي من خلال الأفراد العاملين، وهذا يتطلب تكامل حاجات كل من الفرد والمؤسسة¹.

بالإضافة إلى أهمية إشباع حاجات الأفراد العاملين، لضمان حفزهم لأداء عملهم بطريقة أكثر كفاءة وفعالية، و يجب التأكد من وجود الرغبة لديهم في القيام بالعمل، لأن الأداء المرتفع الذي تصبو إليه المؤسسات يساوي القدرة على الأداء والرغبة فيه. وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية وسيلة هامة لمعرفة الكيفية التي يتم بها تحقيق إشباع حاجات العاملين، فإذا كان الدافع عنصراً داخلياً في تكوين الفرد، فإن الحافز عنصراً خارجياً يخاطب الدافع وتوجه صاحبه تجاه سلوك معين. فإذا أرادت القيادة أن تزيد من إنتاجية وكفاءة العاملين لديها، عليها التعرف على دوافعهم وتلمس احتياجاتهم حتى تقدم لهم الحوافز المناسبة التي تشبع رغباتهم وبالتالي تدفع وتحفز الفرد لاتخاذ السلوك أو التصرف المرغوب فيه، أما إذا لم يحصل الفرد العامل على الإشباع المناسب، ستؤدي إلى إحباط هذا الأخير والذي يؤدي بدوره إلى انتهاج العامل سلوك مضاد لتحقيق الهدف المطلوب منه مثل انخفاض الإنتاجية، كثرة الغياب، عدم الولاء للمؤسسة.

وهنا يبدو دور محاسبة الموارد البشرية التي تستطيع أن توائم ما بين رغبات الأفراد العاملين لديها وأهداف المؤسسة، وبذلك يتضح أن للحوافز دوراً هاماً في حفز العاملين على العمل وتحسين أدائهم وزيادة إنتاجهم من حيث النوعية والكمية. وتحسين أداء العاملين وزيادة إنتاجيتهم يتوقف على توافر الشروط التالية:

✓ مستوى وقدرة العامل على العمل وكفاءته؛

✓ وجود حافز عند العامل يحفزه على العمل والنشاط؛

✓ عدم ظهور التعب على العامل نوالذي من شأنه إنقاص كمية الإنتاج ونوعيته؛

¹ العميان محمود سلمان، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط2، 2004، ص 301.

- ✓ تدريب العامل لزيادة معلوماته وقدرته وكفاءته؛
- ✓ ولكي تعطي محاسبة الموارد البشرية النتيجة المرجوة منها في عملية التحفيز، وتؤدي إلى زيادة الإنتاج ورفع مستواه لابد من أن يكون العامل راضيا عن عمله وعن الأجر الذي يتقاضاه؛
- ✓ أن تعترف الإدارة بمجهود العامل وتشيد به؛
- ✓ أن ترتبط الحوافز بأهداف العاملين والإدارة معا؛
- ✓ أن تعمل على إيجاد صلة وثيقة بين الحافز والهدف، إذ لا فائدة من حوافز لا تبلغ الوصول إلى الهدف؛
- ✓ تحديد الوقت الملائم الذي يستخدم فيه الحافز؛
- ✓ ضمان استمرارية عملية التحفيز لخلق شعور الاطمئنان عند العاملين؛
- ✓ أن تعمل المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها التي تقررها الحوافز؛
- ✓ أن يدرك الأفراد العاملين السياسة التي تنظم الحوافز، وأن هذه السياسة تتصف بالعدالة والمساواة و التي تتم على أساس الكفاءة؛
- ✓ أن تتناسب الحوافز طرديا مع المجهود المبذول وتتناسب مع دوافعه؛
- ✓ رسم علاقة واضحة محددة في ذهن العمال بين الأداء الجيد والحصول على الحوافز.
- وحتى تستطيع محاسبة الموارد البشرية التفاعل مع المورد البشري نحو أداء أفضل يتم إتباع الخطوات التالية:
- ✓ مساعدة العاملين على التطور والتحسين، ولكنهم يجمعون عن ذلك إذا كان مفروضا عليهم من الأعلى، وعلى المدير أن يعترف بما أضافوه للمؤسسة عندما يحفزهم لإنجاز عمل يتعدى الأهداف المطلوبة،
- ✓ وضع مستويات وقياسات واضحة للعمل، قياسا على المخرجات التي تميز الأداء، وما إذا كان هذا الأداء جيد أو غير مقبول، مع مراعاة مناقشة هذا الأمر مع العاملين والاستماع إلى آرائهم، وتشجيعهم على تقديم المواصفات التي يرونها واقعية للقياس؛
- ✓ تعيين حجم مسؤولية العاملين حيث أنه من ضمن أهم العوامل التي تضعف التحفيز عند العاملين هو عدم الوضوح بما هو متوقع منهم عمله، فإذا كان كل واحد منهم يعرف تماما كيف يتصرف في كل المواقف التي يمكن أن تقابله، فإن ذلك سوف يزيد من شعوره بالمسؤولية وبالتالي سيزيد من تحفيزه للأداء الجيد؛

- ✓ مساعدة العاملين على اكتساب مستويات أعلى للأداء، وذلك بإشراك العاملين في وضع التصورات والمقترحات عن توقعات الأداء ، لأنه ربما يجد المدير عند العاملين تصورات ومعلومات عن رفع مستويات الأداء يكون المدير قد أغفلها أو لم يأخذها في الحسبان؛
- ✓ توثيق ما اتفق عليه مع العاملين لقياسات ومستويات الأداء المتوقعة، وتحديد الوقت الذي يستغرقه للوصول إلى هذه المستويات والقياسات؛
- ✓ تحديد طرق العمل قياسا على أنشطة بعض العاملين، وهل تكون واقعية أم لا، وبذلك تضمن أن العاملين سيحكمون بصدق على هذه التوقعات؛
- ✓ ملاحظة ومتابعة أداء العاملين، وتقديم المساعدة والتوجيه للعاملين الأقل الخبرة والتأكيد للعاملين الجيدين أنهم أهلا للثقة؛
- ✓ استخدام أسلوب واضح في المكافآت وخاصة لمن يحقق من العاملين نتائج جيدة تفوق الأداء المتوقع، وتنوع هذه المكافآت ما بين الحوافز المادية كالعلاوات، والحوافز المعنوية كإبراز مكانة العامل المتميز أو إصدار الإدارة في شهادة تقدير لجهوده المتميزة، أو إعطاء ترقية مناسبة.¹

د- دور محاسبة رأس المال البشري في بناء إستراتيجية الموارد البشرية: تعمل محاسبة الموارد البشرية على توفير المعلومات اللازمة التي تساعد على بناء الإستراتيجية العامة للموارد البشرية وذلك من خلال:

- ✓ تشخيص البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة و الخاصة بالموارد البشرية: تعمل محاسبة الموارد البشرية على مساعدة إدارة الموارد البشرية على تشخيص البيئة الداخلية الخاص بالموارد البشرية للمؤسسة ، وتقديم المعلومات عن ما تتمتع به المؤسسة من قدرات وإمكانيات توظيفها في تحقيق أهدافها، كما تبين القيود والمحددات التي توضح القدرة الحقيقية أو الفعلية التي يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها فعلاً² ، وتشخيص البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال تقديم المعلومات التي تبين الفرص المتاحة أمام المؤسسة ، والمتعلقة بالموارد البشري وكيفية استغلالها والتهديدات التي تواجه المؤسسة وكيفية تجاوزها.
- ✓ تحديد التوجهات الإستراتيجية للموارد البشرية: إن الخطوة الثانية التي تقوم بها محاسبة الموارد البشرية في إطار بناء إستراتيجية هذه الموارد، هي تحديد التوجهات التي تسعى إليها المؤسسة والإدارة العليا في مجالات الموارد البشرية والتي تتضمن القضايا الرئيسية في شؤون الموارد البشرية، كالاستقطاب والاختيار والمفاضلة بين المصادر الداخلية أو المصادر الخارجية للحصول على العناصر المطلوبة.

¹ بروسى أن، فن تحفيز العاملين، ترجمة زكي مجيد حسن، بيت الأفكار الدولية، عمان، الأردن، ص 68-77.

² راوية محمد حسن ، إدارة الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 1999، ص 343 .

✓ تحديد البدائل وصياغة الإستراتيجية: تعمل محاسبة الموارد البشرية بعد تحليل البيئة الداخلة والبيئة الخارجية للموارد البشرية وتحديد الفرص والتهديدات ونقاط القوة ونقاط الضعف، على تحديد البدائل الإستراتيجية الممكنة وذلك باستخدام مختلف التقنيات الكمية و الكيفية التي تساعد على ترتيب هذه البدائل واختيار البديل الأفضل الذي يتوافق والإستراتيجية العامة للمؤسسة، وكذلك اختيار الاستراتيجيات البديلة في حالة إخفاق الإستراتيجية المعتمدة للموارد البشرية¹.

د- تنفيذ وتقييم إستراتيجية الموارد البشرية: تعمل محاسبة الموارد البشرية بعد تشخيص وتحليل البيئة الداخلية والخارجية وبعد تحديد التوجهات الإستراتيجية لإدارة الموارد البشرية واختيار الإستراتيجية المناسبة، على المباشر في عملية تنفيذ هذه الإستراتيجية ومتابعة عملية التنفيذ، من خلال التقارير المختلفة التي تحتوي على مجموعة من المعايير المالية والمحاسبية التي تمكن إدارة الموارد البشرية من المتابعة المستمرة لتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة. وهنا يجب أن تعمل محاسبة الموارد البشرية على تقديم المعلومات بشكل مستمر عند كل مرحلة من مراحل تنفيذ الإستراتيجية بشكل دقيق ومفصل وتكون هذه المعلومات في شكل تقارير مختلفة التوقيت تبين طريقة سير العمل كما تبين مختلف الانحرافات وهذا يمكن إدارة الموارد البشرية من تدارك الانحرافات السلبية وتصحيح مسار الإستراتيجية في حالة ما تطلب الأمر.

المطلب السادس : نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

أولاً : تعريف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ومكوناته

"هي نظام يتضمن عملية قياس وتحديد الموارد البشرية كأصل ، لتوفير المعلومات لأطراف داخلية أو خارجية وعلى وجه الخصوص المستثمرين و المقرضين" .

و مثل غيره من نظم المعلومات يتكون نظام معلومات الموارد البشرية من :²

✓ المدخلات: تتمثل المدخلات في البيانات التي يتم تحويلها إلى مخرجات بواسطة نظام المعلومات فهي عبارة عن بيانات مجهزة ومنظمة وصالحة للاستعمال، أما في نظام محاسبة الموارد البشرية فتتمثل في البيانات و المعلومات الخاصة بالموظفين الدائمين أو المؤقتين داخل المؤسسة، بيانات التوظيف، بيانات التدريب والتطوير، بيانات الأجور والرواتب، بيانات الترقية، بيانات تقييم الأداء، بيانات المكافأة و التعويضات، بيانات إنهاء الخدمة؛

¹علي السلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 87.

² حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، ط1، عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، 2009، ص38.

- ✓ **العمليات** : تمثل الجانب الفني من النظام ، وهي مجموعة من العمليات المحاسبية و عمليات المقارنة المنطقية والتلخيص و التصنيف، و الفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي؛
- ✓ **المخرجات** : يتم إيصال المعلومات إلى المستخدمين وفق أشكال متعددة، كالتقارير و الجداول والقوائم و الأشكال البيانية ، هذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات . أما في محاسبة الموارد البشرية فتتمثل هذه المخرجات في المعلومات الموثقة لتخطيط القوى العاملة الحالية، و المستقبلية المناسبة لحجم ونوع النشاط ، و تقدير التكاليف الخاصة .

ثالثا: أهداف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية¹

- ✓ جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في المؤسسة و مؤهلاتهم ودرجاتهم و المسؤوليات الملقاة على عاتقهم و الأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات و الإجازات و الدراسة؛
- ✓ تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى أجور، تكاليف تدريب، تكاليف اختيار وغيرها ؛
- ✓ توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية و الخارجية التي تهتمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالذقة المطلوبة؛
- ✓ استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

¹غلاب حسن أحمد، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة و التعاون ، القاهرة، مصر، ص 43 .

خلاصة الفصل الأول :

ان الاتجاهات الحديثة تتجه نحو معالم جديدة تهتم بالموجودات الفكرية أكثر من الموجودات المادية ، لأنه وفي الأساس تعظيم ماهو مادي يأتي انطلاقا من توافر ما هو فكري ؛ و الموارد البشرية تعد واحدة من أهم الموجودات التي تلقى اهتماما كبيرا من طرف العديد من المؤسسات ، وتحظى هذه الموارد بأهمية كبيرة نظرا لأهميتها ودورها في تحقيق الأهداف المسطرة. إن محاسبة الموارد البشرية أسلوب مستحدث في المحاسبة، وتطبيقه على أرض الواقع يتطلب من المؤسسة بذل جهودات كبيرة حتى لا تخسر فرصة الاستفادة من أصول من نوع خاص وبكفاءة عالية .

لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بمراحل مختلفة، وكانت في كل مرحلة تتقدم نحو حقيقة أن العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة، محققا بذلك مزايا مختلفة تعود على المؤسسة عند تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية .

وللحصول على هذه الموارد وتنميتها و تطويرها تنفق عليها المؤسسات مبالغ مالية ، تفوق أحيانا ما ينفق على باقي الأصول الأخرى ، ولد لك وجب على المؤسسات قياس و من ثم التقرير عن هذه المبالغ التي تنفقها على مواردها البشرية ، حيث تنادي الجهات التي لها علاقة بالمؤسسة بضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لإظهار هذه الموارد ضمن قائمة المركز المالي باعتبارها أصلا من اصول المؤسسة ، وهذا ما سيتم تأكيده لاحقا في الفصل الآتي.

الفصل الثاني

تمهيد :

لا شك أن النقطة المحورية في محاسبة الموارد البشرية تكمن في مدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة، وهل تنطبق عليه معايير ومبادئ الأصل، لذلك نجد أن أغلب الدراسات حاولت أن تقوم بإسقاط مفهوم الأصول على الموارد البشرية.

وتعتمد المحاسبة على مجموعة مع المعايير التي يجب توفرها في المورد حتى يتم اعتباره كأصل ، وهذه المعايير مميزة للأصل. ونحن من خلال الفصل التالي سوف نرى مدى انطباق هذه المعايير على الأصول البشرية ، وهل يمكن إدراجه كأصل من أصول المؤسسة، وذلك بعد مطابقة امثاله مع مختلف المعايير المتعلقة بالأصول، وتجاوبه مع المبادئ المحاسبية ؛

و الجدير بالذكر أن القياس المحاسبي للمورد البشري يؤثر لا محالة على قرارات المؤسسة ، انطلاقا من تأثيره على القوائم المالية ، وذلك حسب طريقة القياس المستخدمة، وصولا الى تأثيره على المركز المالي للمؤسسة .

فكيف يتم ذلك ؟ ، هذا ما سنحاول الاجابة عنه من خلال الفصل التالي ، حيث تم تقسيمه كالآتي:

✓ المبحث الأول : تأصيل رأس المال البشري

✓ المبحث الثاني: الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

✓ المبحث الثالث: القياس المحاسبي للأصل البشري و المركز المالي للمؤسسة.

المبحث الأول : تأصيل رأس المال البشري

تتمحور الاشكالية الرئيسية هنا حول محاولة الاجابة عن تساؤل واضح المعالم وهو: هل يمكن اعتبار المورد البشري أصلا ؟ ، أو بمعنى آخر هل يعامل المورد البشري معاملة الأصل في القوائم المالية ؟ ، خاصة في ظل الاختلافات الواردة في هذا الموضوع . ومن ثم فإننا سنحاول استعراض ما كتب في هذا الشأن واختبار انطباقها على الموارد البشرية ، ومدى اتساقها و توافقها مع المبادئ و الفروض المحاسبية ذات الصلة ، ثم ايضاح اساليب الافصاح المترتب على التقرير عنها .

المطلب الأول :معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB البيان رقم 5 عام 1984 الخاص بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، و قد تضمن هذا البيان شروط الاعتراف المحاسبي بأي بند من البنود الواردة في القوائم المالية و هذه الشروط هي :¹

أولا : التعريف : يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به و إثباته محاسبيا أحد التعريفات العلمية لبنود القوائم المالية ، فان كان موردا انطبق عليه تعريف الاصل ، وان كان التزاما انطبق عليه التعريف العلمي للخصوم .

حيث حددت الهيئة عشرة عناصر ، هي : الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية ، استثمارات الملاك ، توزيعات على الملاك ، الدخل الشامل ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، وأخيرا الخسائر .

تعالج المحاسبة نفقات الموارد البشرية على أساس أنها مصروفات يتم تحميلها على الدورة المحاسبية ، في حين أن نظام المحاسبة عن الموارد البشرية يطالب بمعالجة تلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي ، ومن ثم التوزيع على الدورات المستقبلية المستفيدة .

ثانيا :القياس : يرتبط هذا المعيار بالمبادئ و الفروض المحاسبية ،حيث يشترط للاعتراف بأحد عناصر القوائم المالية ان تتوفر فيه موثوقية القياس ، وتكتمل هذه الخاصية بتوفر ثلاث شروط :

✓ ان يكون للبند خاصية ملائمة لانجاز عملية القياس ، وإضفاء الموثوقية عليها مثل خاصية التكلفة فتحديد قيمة العنصر باستخدام تكلفته تعتبر خاصية ملائمة ؛

✓ اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم ، وعادة ما تكون خاصية التكلفة التاريخية في تاريخ العملية ، كما قد تعتمد خاصية تكلفة الاستبدال او صافي القيمة البيعية او القيمة الاقتصادية في صورة القيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة

¹ فضل كمال سالم ، مدى و أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية مالية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة 2008 ، ص ص 60-61 .

- ✓ ان يكون بالإمكان التعبير عن هذا العنصر تعبيراً كمياً ورقمياً ، فبالإضافة الى القياس المالي يمكن ان يتم القياس على الأساس الكمي مثل العدد والمؤهلات ؛
- ثالثاً: الملاءمة :** تتصف المعلومات بأنها ملائمة اذا كانت ذات اثر في اتخاذ القرارات ، و قدرة على احدث تغيير في اتجاه القرار ، أو قدرة هذه المعلومات على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة وغياب تلك المعلومات يؤدي الى عدم الاكتمال ، وغالبا الى اتخاذ قرارات خاطئة ، وتتمتع خاصية الملاءمة بثلاث خصائص ثانوية :
- ✓ الملاءمة بالتوقيت أي أن يتم تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير ؛
- ✓ التنبؤ أي أن تكون ذات قيمة و قدرة تنبؤية ؛
- ✓ المنفعة العكسية أي ذات قيمة ارتدادية عكسية قادرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة مما يوفر امكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة ؛
- ✓ ان توافر المعلومات عن الاصول البشرية في المؤسسة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات ، لاسيما في المؤسسات التي تلعب الموارد البشرية دورا هاما في تحقيق الارباح وتحديد قيمة المؤسسة و بدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة .
- رابعا: الموثوقية :** وهي أن تكون المعلومات خالية من التحيز بدرجة معقولة وتمثل بصدق واقع الحدث ، فيجب أن تكون المعلومات موضوعية يمكن التحقق منها وصادقة غير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين
- كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على عدم الاعتراف بالأصل إلا اذا توفر شرطان¹ :
- ✓ احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية ؛
- ✓ ان يكون البند له تكلفة او قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية .
- ليس شرطا ان تتوافر المعايير الأربعة السابقة بصورة متكاملة معا ، لذلك فان الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الاهمية النسبية و الملاءمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي .
- ومن المعايير السابقة يتضح أن تعريف الأصل ينطبق على المورد البشري في المؤسسة على أنه من الأصول البشرية .

¹ تبة سومية ، دور المعايير المحاسبية و معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي في المؤسسة، رسالة ماجستير ، بومرداس ، 2014، ص 17.

المطلب الثاني : الأصل البشري في ظل المعايير المحاسبية الدولية

تعتمد المحاسبة على مجموعة مع المعايير التي يجب توفرها في المورد، حتى يتم اعتباره كأصل وهذه المعايير مميزة للأصل، وفيما يلي سوف نرى مدى انطباق هذه المعايير على الأصول البشرية .

تعريف الأصول : عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الأصول على أنها " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي " ومنه يمكن استخراج خصائص الأصول بشكل عام في النقاط الآتية :

أولا : معيار الملكية : ¹ حتى يعتبر المورد "أصل" تابع للمؤسسة فانه يجب أن تكون للمؤسسة خاصية ملكية هذا المورد، وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض على المؤسسة السيطرة على الأصل إذا كانت تمتلك سلطة للحصول على المنافع الاقتصادية، وتستطيع الحد من إمكانية الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية . إن ملكية المؤسسة للأصل البشري تتحدد من خلال العقد الذي يربط بين المؤسسة والمورد البشري، و الذي يلزمه بالبقاء في المؤسسة مادام العقد قائما، إضافة إلى ذلك أن قيام المؤسسة باستبدال الأصول عند الحاجة، وامتلاك المؤسسة لهذه السلطة يثبت سيطرتها على هذا الأصل .

وحتى يتحقق معيار الملكية فانه لا بد من توافر شروط الملكية الثلاثة المتمثلة في :

- ✓ **حيازة الأصل :** يعتبر المورد البشري أصل للمؤسسة لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري و المؤسسة الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع و الاستخدام بناء على هذا التعاقد .
- ✓ **القدرة على التصرف في الأصل :** يمثل هذا الشرط حق المؤسسة للتصرف في مواردها بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وفيما يخص المورد البشرية فانه تعامل بصفة خاصة لاعتبار الأصل البشري مورد من نوع خاص، فمثلا التخلي عنه يكون عن طريق التسريح أو الاستغناء مقابل تعويض معين ضمن شروط .
- ✓ **الرقابة على الأصل :** يعني هذا العنصر قدرة المؤسسة على التحكم و السيطرة الكلية أو الجزئية من الخدمات المستقبلية، و في الغالب يمنح ذلك للمؤسسة من خلال عنصر الملكية و التي تستدعي خضوع المورد للرقابة الكاملة التي تنبع أساسا من امتلاك و حيازة الأصل و الحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك وبالنسبة للموارد البشرية يتم ذلك

¹ طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2013، ص23.

بموجب العقد الذي يربط الفرد بالمؤسسة وبالتالي يعتبر شكل من أشكال الخضوع لرقابة المؤسسة وعدم الإخلال بشروط العقد.

هناك من أيد فكرة أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من أصول المؤسسة استنادا الى معيار الملكية، ولهم مبرراتهم في ذلك ومن جانب آخر هناك من عارض هذه الفكرة مقدما مبررات لهذا الرفض .

فالمؤيدين برروا تأييدهم كون أن المراد بالملكية، هو السيطرة القانونية الناتجة عن عملية التعاقد بين المؤسسة و المورد البشري، حيث يلزم عقد العمل المورد البشري بالعمل لدى المؤسسة طيلة فترة التعاقد ، كما أن عملية احوال و استبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمؤسسة بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة الى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال، نظرا للسيطرة القانونية للمؤسسة على هذا الأصل بموجب عقد العمل .

أما معارضي فكرة ملكية المورد البشري فيرون أن الشخص لا يخضع للملكية نظرا لعدم امكانية تبادل هذا الأصل البشري في السوق ، وعدم امكانية شرائه أو بيعه من قبل المؤسسة لأن القيم و المثل العليا و الأخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة امتلاك الأفراد.

ثانيا :معيار المقدرة الإنتاجية أو (الخدمية) :¹

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الانتاجية و تقديم خدمة للمشروع عن طريق المساهمة في العملية الانتاجية ، ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ، ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى ، وهذا ينصب في نهاية الأمر في انتاج الوحدات و السلع المنتجة و الخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع ، وهو في الأغلب تعظيم الربح ، و الذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية و استخدام عناصر الانتاج الأخرى المختلفة

ثالثا :معيار الخدمات المستقبلية :²

ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل ومن أنه (عبارة عن خدمات مستقبلية) ، و الذي يتضمن بدوره :

- 1- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية ؛
- 2- امكانية قياس هذه المنافع ؛

¹ طارق عبد الحفيظ الشريف ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

²فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

3- أن يكون للمشروع الذي يثبت الأصل في سجلاته الحق في استلام هذه المنافع .

وبدراسة مدى توافر هذه الاختبارات في الموارد البشرية ، نجد أن الموارد البشرية تساهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية ، وذلك من خلال مقدرتها الانتاجية كما أنه يمكن قياس هذه المنافع بطريقة ما ، بالرغم من وجود صعوبة في فصل الجزء الخاص بالموارد البشرية عن الجزء الخاص بالأصول المادية الأخرى ، أما الاختبار الثالث و الخاص بالحق في استلام هذه المنافع ، فإنه يرتبط بالملكية القانونية باعتبار أن الموارد البشرية تعد ضمن الاصول المملوكة قانونياً .

رابعا : معيار قابلية التحديد أو القياس :

يتطلب على أي أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس ، وذلك لتمييزه و فصله عن باقي الموارد الأخرى ، و هذا التحديد و القياس غالبا ما يعبر عنه بوحدات نقدية ، وتستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد ، وأي مورد لا يمكن قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبياً على أنه أصل . وبالنسبة للموارد البشرية فإنه يوجد عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية .

ومن هنا يتضح أن المعايير الواجب توفرها في المورد الاقتصادي حتى يمكن اعتباره اصلاً من أصول المؤسسة ، تتوافر في الموارد البشرية ، وهذا كفيل للاعتراف بالموارد البشرية كأحد الأصول ، و بالتالي إظهارها في القوائم المالية.

المطلب الثالث : المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية

تمثل الفروض المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها في العلم ، وبناء عليه يتم التوصل الى المبادئ العلمية ، التي تعتبر بدورها أحكاماً عامة ، تمثل المرجع الذي نحتكم اليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة .

وتعرف المبادئ المحاسبية أنها : " اصطلاح يستخدم ليشمل جميع الاجراءات و السياسات و المفاهيم المحاسبية ، و في المعنى الشامل فان ذلك يعني قواعد مستقرة تغطي عملية المحاسبة بأكملها تبدأ من اجراءات التسجيل المعتادة و اعداد التقارير الى المفاهيم الأساسية و الافتراضات عن الاطار الاقتصادي "

وحرى بنا السؤال هنا أنه هل يوجد هناك خروج عن المبادئ و الفروض المحاسبية المتعارف عليها ؟

وقبل ذلك سنعرض فيما يأتي بعض الفروض المحاسبية التي لها تأثير في مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية بطريقة مباشرة ، دون التعرض للمبادئ الأخرى التي لا تؤثر و لا تتأثر (مثل مبدأ الوحدة المحاسبية و استخدام وحدة النقد وغيرها) :

✓ مبدأ الاستمرارية و الدورية¹ : تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها ، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة ، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية و زيادة

¹ أيمن عبد الله محمد أبوبكر ، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة ابو ظبي ، 2015، ص38.

انتاجيتها عن طريق التدريب و التشجيع ، و لعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد و الحصول على منافعتها لعدة فترات محاسبية فانه ينبغي توزيعها على تلك الفترات .

✓ **مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف** : تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه و تعيينه و تدريبه و تنميته ، مصروفا رأسماليا و اصلا من أصول المؤسسة يتم استنفاده و من ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة و يقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الانتاجية للموارد البشرية و المتمثلة فيما اضافته تلك النفقات الى معدل الانتاج .

✓ **مبدأ الإفصاح و العلانية** : في المحاسبة التقليدية لا يتم الاشارة الى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور و رواتب) و في قائمة المركز المالي (المقدمات و المستحقات من تلك المصروفات) ، وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ، ليعطي مؤشرا للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الادارة و توضح التغير في هيكل القوى العاملة . (و سنتطرق بشيء من التفصيل الى عنصر الإفصاح عن المورد البشري فيما سيأتي).

✓ **مبدأ الموضوعية** : هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري ، وتعتمد الموضوعية على بيانات احصائية رسمية ، ويرى الباحثون أن اضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي الى تطور علم المحاسبة

✓ **مبدأ الأهمية النسبية** : ان التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي الى وجوب رسمتها و اظهارها في قائمة المركز المالي¹.

من خلال ما سبق نرى ان محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترتقي الى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ المحاسبية ، و المقبولة قبولاً عاماً .

المطلب الرابع :معوقات و صعوبات تأصيل الموارد البشرية

رغم توافر معايير الاعتراف المحاسبي لتأصيل الموارد البشرية بدرجة مقبولة ، الا أنه لا تزال المعالجة التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة ، و المقبولة عموماً في التطبيق العملي ، فنفقات الموارد البشرية تعتبر مصروفات عموماً تقفل في قائمة دخل الدورة ولا يتم رسمتها و اظهارها كأصل في قائمة المركز المالي ؛

وتبقى العديد من التساؤلات تطرح نفسها عند اتخاذ قرار اظهار قيمة الأصول ضمن القوائم المالية المنشورة نذكر منها :

¹. سامي عبد المعروف عبد الرحيم، دراسة انتقادية لمدى اتفاق اطار المحاسبة عن الاصول البشرية مع الفقه المحاسبي ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ،

كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1986 ، ص 112.

ماهي التكاليف الواجب رسملتها كأصول ؟ ، كيف يمكن استنفاد هذه التكلفة ؟ ، ماهي الظروف التي تدعو الى استبعاد أو شطب هذه الأصول ؟ ، كيف يمكن عرض هذه البيانات ضمن القوائم المالية المنشورة ؟

وكيف يمكن تحاشي احتمال استخدام الادارة للمحاسبة عن الموارد البشرية كوسيلة للتلاعب في رقم صافي الربح؟

كما يرى العديد من الباحثين و الكتاب أن استمرارية المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية متجذرة في أعراف نشأت منذ القدم وهذا قد نرجعه للأسباب التالية: ¹

✓ في ظروف الانتاج الالي للثورة الصناعية لا تحتاج اليد العاملة الى تأهيل و تدريب مسبق وطويل المدة و مكلف ، اذ يمكن استبدالها بسرعة و سهولة مقبولة نسبيا ، الأمر الذي لا يستدعي تأصيل الموارد البشرية؛

✓ ان نفقات الموارد البشرية كانت ضئيلة نسبيا عموما ، كما أن المنفعة المتوقعة منها غالبا ما تقتصر على الدورة المحاسبية الجارية ، مما يجعل معالجتها كمصروفات أمرا مقبولا ؛

✓ ان تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر و بالتزامات أقل من الوقت الحاضر ؛

✓ في الوقت الحاضر مازالت نسبة الشركات التي يكون فيها للموارد البشرية دورا محوريا في العملية الانتاجية ضئيلة نسبيا ، الأمر الذي لم يستدع انتشار معالجة الموارد البشرية كأصول ، بل تبقى تلك المعالجة مقتصرة وبشكل طوعي على بعض الشركات ، وغالبا ما يكون الافصاح عن الموارد البشرية كميا في الهوامش وملحقات القوائم المالية ؛

كما يوجد العديد من المعوقات التي ترتبط بقياس الموارد البشرية و التي ادت بدورها أيضا الى بطء التقدم في هذا المجال نذكر منها: ²

✓ قياس الانسان أمر ذاتي بحت ، فبالرغم من امكانية قبول المفهوم من قبل الباحثين ، إلا أنه توجد درجة من الامتعاض من قبل العاملين لكونهم موضع تقييم ، واعتبارهم اصولا يمكن أن تكون محلا للبيع و الشراء ؛

✓ صعوبة تحديد فترة الاستنفاد من الأصول البشرية نتيجة للحرية الطبيعية لهذه الأصول ، وبالتالي صعوبة التأكد من بقاء الموظف في الشركة ؛

✓ عدم القدرة على استنفاد المورد البشري على أساس موضوعي اذا ما تم رسملتها ، حيث توجد فروق جوهرية بين طبيعة الاصول الملموسة كالألات مثلا ، وبين طبيعة الأصول البشرية حيث أن الأصول البشرية تزيد قيمتها بالتدريب و التأهيل و الخبرة ، ويختلف مدى التطور و اكتساب الخبرات من فرد لآخر ؛

¹فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.

²فضل كمال سالم ، مرجع سبق ذكره ، ص 80.

✓ من العوامل التي أدت الى بقاء التقدم في مجال قياس الموارد البشرية اتجاهات الكثير من الافراد تجاه قياس قيمة الانسان حيث يميل الأفراد الذين يثقون في انفسهم الى المواقف الايجابية ، بينما الفئة الأخرى تعارض الخضوع لعمليات القياس ، كما يخشى الكثير من الأفراد النتائج التي قد تترتب على عملية القياس.

أما الآن و بعد الانتقال الى ثورة تكنولوجيا المعلومات ، أين ينال المورد البشري اهتماما بالغاً في المؤسسات الحديثة ، وحيث أصبح التدريب و التأهيل يستغرق مدة طويلة ومكلفة نسبياً ، أصبح مألوفاً أن يتردد مصطلح رأس المال البشري و هي تطورات تستدعي تغيير المعالجة المحاسبية التقليدية ، واعتبار المورد البشري من الاصول الهامة في المؤسسة ، مع ضرورة توجهه المستقبلي نحو الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في التقارير المالية للمؤسسات .

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

الإفصاح موضوع واسع ، يحتوي ذلك الجزء من نظرية المحاسبة المتعلق بتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة إلى جميع الأطراف ،ومن المعروف أن نظرية المحاسبة تشمل جزأين رئيسيين هما : القياس و الإفصاح ، و بالتالي فان موضوع الإفصاح هو من الاتساع بقدر اتساع نظرية المحاسبة و تشعبها .

وجدير بالذكر أن الإفصاح المحاسبي يعد من أدوات الاتصال ، التي بدونها لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي المالي . حيث تعتمد العديد من الجهات في اتخاذ قراراتها على ما تحتويه التقارير المالية من معلومات ، ولا تمتلك هذه الفئات السلطة للحصول على المعلومات التي تحتاجها من دائرة المؤسسة مباشرة ، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح .

المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

أولاً : تعريف الإفصاح المحاسبي

يقصد بالإفصاح المحاسبي :

" إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية ، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ ودون أي لبس أو تضليل " .¹

¹لطيف زيود ، عقبة الرضا ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30 ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية ، العدد الثاني ، 2006 ، ص 202.

وفي تعريف آخر هو "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكتملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للشركة"¹ .

ومن خلال التعريفين السابقين يظهر أن الإفصاح ما هو إلا إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي ، من خلال تقديم معلومات مفيدة وملائمة ن بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات .

ثانيا :أنواع الإفصاح

هناك أنواع مختلفة لطرق الإفصاح و التي تصنف حسب أهدافها إلى :²

✓ **الإفصاح الشامل** : يشير إلى مدى شمولية التقارير ، وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية ، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم ؛

✓ **الإفصاح العادل** : يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية ، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية ، و التقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى ، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن ؛

✓ **الإفصاح الكافي** : يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق ، إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى ، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ن بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد؛

✓ **الإفصاح الملائم** : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية ؛

¹كهينة شاوشي ، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية ، رسالة دكتوراه ، جامعة بومرداس ،

2016/2015 ، ص 117 .

²زيود ، مرجع سبق ذكره ، ص 180 .

✓ الإفصاح الوقائي: إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها، وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي، و يسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) و يتطلب الكشف عن الأمور الآتية: السياسة المحاسبية، التغيير في السياسة المحاسبية، تصحيح الأخطاء في القوائم المالية، المكاسب و الخسائر المحتملة، الارتباطات المالية، الأحداث اللاحقة.

✓ الإفصاح التثقيفي: لقد ظهر هذه النوع من الإفصاح اثر تزايد أهمية الملائمة، حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات. كإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الادارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:¹

✓ تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية :

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل و المضمون لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأعراس بحيث يلي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

✓ تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة، وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات.

وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، إلا أن هناك احتياجات مشتركة هؤلاء المستخدمين، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

¹وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص ص 371-380.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمؤسسة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية، بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة .

✓ تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها:

و التي تتمثل في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بهذه القوائم . و يتم إعداد القوائم المالية وفق مجموعة من المبادئ و المفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي كمبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر أساس لإثبات و تقييم الأصول ، مما يجعل المعلومات التي تعرضها هذه القوائم عرضة للشك و التساؤل في فترات التضخم ، وكذلك مبدأ الأهمية النسبية الذي يفرض لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق عدة معايير أهمها معيار الحجم النسبي ، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى عملية دمج قد تكون هامة من وجهة نظر بعض مستخدمي القوائم المالية على الرغم من انخفاض حجمها النسبي ، لذلك يرى كثير من المحاسبين ترجيح كفة الملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات ، وقد أدى هذا الترجيح الى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية من عدة زوايا : الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية ، وبيانات محاسبة المسؤولية الاجتماعية .

✓ عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة سهلة

حيث يسهل فهمها ، كما يتطلب أيضا ترتيب و تنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة .

✓ توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

فالإفصاح المناسب يتطلب أن يتم إيصال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها قبل أن تفقد قدرتها على إحداث فرق في اتخاذ القرار.

المطلب الثالث : أساليب وطرق الإفصاح

يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي، والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح. وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام:

- ✓ **الإفصاح من خلال القوائم المالية :** حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة، وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب وتبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة، أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية، أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.
- ✓ **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها :** مم لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات، لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها. ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيداً لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها، وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.
- ✓ **المعلومات بين الأقواس :** ويتم ذلك في صلب القوائم المالية، في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.
- ✓ **الملاحظات والهوامش:** تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية، إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضاً عن القوائم المالية.
- ✓ **التقارير والجداول الملحقة:** وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية، وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.
- ✓ **تقرير رئيس مجلس الإدارة:** وهذا التقرير يعتبر متمماً للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

✓ **تقرير المراجع الخارجي:** ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية ، حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

المطلب الرابع : طرق الافصاح عن الأصول البشرية

للتدقيق أكثر و للخوض أكثر في حيثيات الموضوع ، وعدم الخروج من أطره المرسومة لا بأس أن نطرح السؤال التالي : كيف يتم الافصاح عن الاصول البشرية (طرق الافصاح عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية)؟
ومحاولة للإجابة و الاحاطة بهذا التساؤل نستعرض ما يلي :¹

أولاً_اشكالية الافصاح عن الموارد البشرية

لا شك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات ، فان ذلك يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي ، و سيزترب على ذلك وبالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها . كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد البشرية و رسملة ما يتعلق بها من نفقات . وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ، ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فان الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات و بفقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية .

أما عن كيفية تحميل مصاريف استنفادها السنوية في كشف الدخل فقد وردت طريقتين لذلك :

✓ تذهب الأولى الى اضافة مصاريف الاستنفاد على مجموع النفقات الادارية العامة في المؤسسة ؛

✓ أما الثانية فترى فصلها عن بقية النفقات الجارية و تجميعها في حساب خاص يمثل قسط الاستنفاد السنوية لهذه الموجودات ، وتوجد عدة طرق لاحتساب الاستنفاد للموجودات البشرية أكثرها شيوعا في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت .

✓ ثانيا- طرق الافصاح عن الموارد البشرية

✓ **الافصاح في تقرير مجلس الادارة :** يتم بموجب هذه الطريقة الافصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الادارة ، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين و المحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الادارة بتنمية

¹محمد عمر سلمان ، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية و استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، غزة ، 2017، ص 55.

الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، و يمكن لهذه الطريقة خدمة المؤسسة في جذب أنظار مستخدمي و قراء البيانات المالية و الادارية في التقارير السنوية .

✓ **اعداد قائمة للاستثمارات المعنوية** : تقتضي هذه الطريقة اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ، حيث تناسب هذه الطريقة مع المؤسسات التي تنفق مبالغ ضخمة لشراء براءات اختراع ، و شهرة المحل لمؤسسات قائمة بالإضافة الى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة و شركات الخدمات ، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل ، وتتضمن بيانات مقارنة بمثيلاتها في العام السابق .

و هذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية ، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات اذا اعتبرت أصولاً ثابتة ، و يعاب عليها أنها تؤدي الى اعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية ، و بالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول ، وقائمة دخل ادرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط .

✓ **قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية** : يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة ، لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع ، بحيث يتم ادراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي .

✓ **الادراج في القوائم المالية الأساسية المدققة** :

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة ، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية و لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي .

وبهذه الاجراءات يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الاصول البشرية و ادراجها في قائمة المركز المالي ، و اقفال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية .

المبحث الثالث: القياس المحاسبي للأصل البشري والمركز المالي للمؤسسة

استنادا الى ما سبق نجد أن المعايير الواجب توافرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر اصولا للمؤسسة من وجهة النظر المحاسبية ، يمكن توفرها في الموارد البشرية ، و بالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأحد أصول المؤسسة و الإفصاح عنها في الميزانية.

المطلب الأول : أساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية

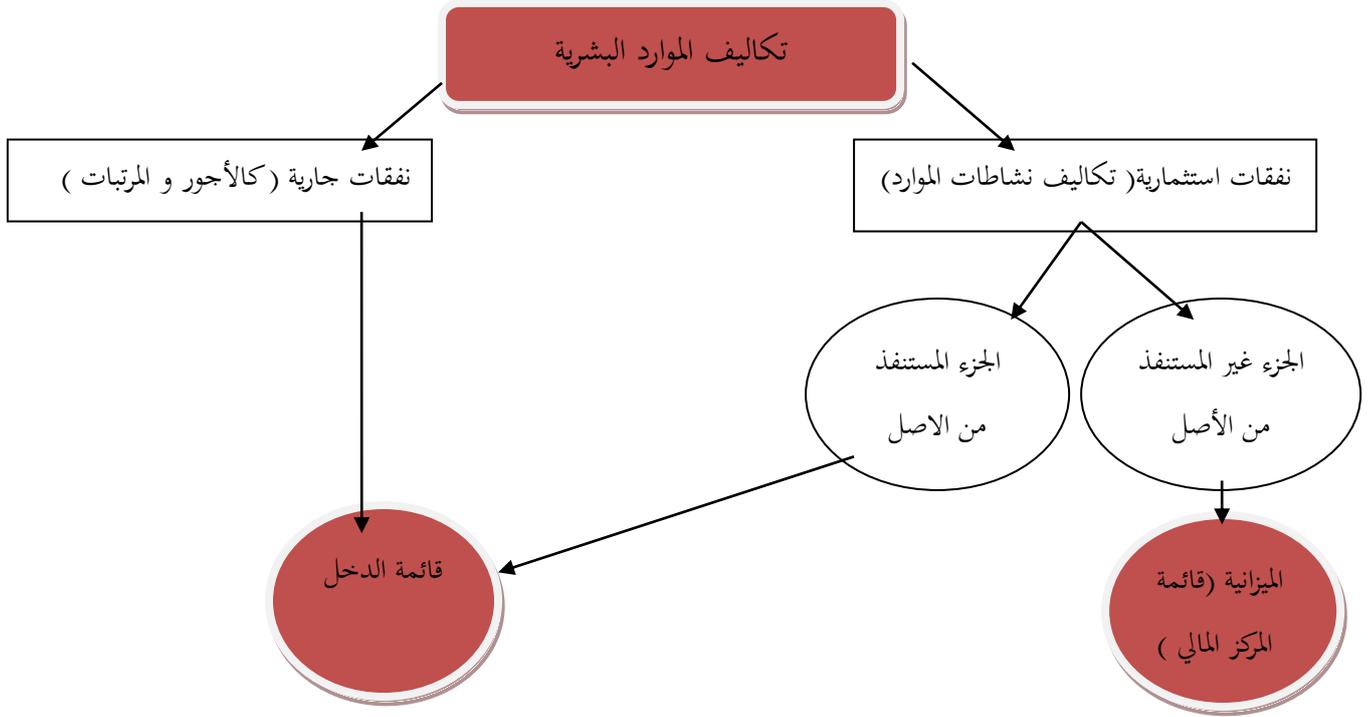
أولاً _ ان اعتبار رأس المال البشري اصلا من اصول المؤسسة جعل العديد من الباحثين و المفكرين يبحثون عن طرق لقياسه ، وتعتبر المصطلحات القياس المحاسبي لرأس المال البشري ، محاسبة رأس المال البشري أو تقييم رأس المال البشري على نفس المدلول. و بالتطرق الى مفهوم القياس فان السؤال الذي يطرح نفسه : هل تعد الموارد البشرية كأصل في كل مراحل وجودها في المؤسسة ؟ أم أنها تعد في مراحل كأصول و في مراحل أخرى نفقات جارية .

ان الحد الفاصل في تحديد نوع النفقة هل هي نفقة رأسمالية أو أنها جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقات مستقبلا ، فاذا كانت هذه النفقات لا تعود بالمنفعة لعدد من السنوات كالرواتب و الأجور يجب معاملتها كنفقة جارية و لا يتم رسملتها و انما تستنفذ في السنة التي وقعت فيها ، اما اذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فانها يجب أن تعد كأصل ثابت من أصول المؤسسة ، وعندها في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل و قياس النسبة من قيمته التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية . وهنا يجب أن نميز بين الاهتلاك و الذي يعبر عن النقص التدريجي في الاصول الثابتة العينية و المعنوية ، و الاستنفاد الذي يعرف بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل البشري بالعوائد التي تم الحصول عليها منه ، وبالتالي فان الاستنفاد للأصول البشرية ما هو الا استنفاد قيمة الاصل البشري خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل و يمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنيا على احد الاعتبارات التالية :

- ✓ مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاءه في الخدمة لدى المؤسسة ؛
- ✓ مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة ؛
- ✓ مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة و الجديدة ، فاذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فان قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل .

و يمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي :

شكل رقم 2_1 : معالجة تكاليف الموارد البشرية



المصدر : خالد الهيتي ، ادارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي ، دار وائل ، عمان ، ، 2003 ، ص322.

ثانيا_ اساليب تقييم الموارد البشرية :

1 - طريقة التكلفة التاريخية: تعتمد هذه الطريقة على اعتبار المورد البشري شأنه شأن التثبيات فيتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم توزيع هذه التكاليف على السنوات التي تمثل العمر الافتراضي للمورد البشري أي على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية المورد البشري خلال الفترة المذكورة، وذلك نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للمورد البشري عمرا أطول أو أقصر مما قدر ابتداء، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء. إن هذا المنهج يعتمد اساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على التثبيات العينية.

ول يتم قياس التكلفة التاريخية (الأصلية) للموارد البشرية لا بد من تبويبها إلى عنصرين هما :¹

¹ فورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره ، ص ص 130.131.

أ_ طريقة تكلفة الحصول على العاملين : وتمثل التكلفة و التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المورد البشري الذي تحتاج إليه ليشغل منصب معين ، وهنا نقصد كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، هذه التكاليف التي تكون بدورها من (تكلفة الاستقطاب ، التعيين ، تكلفة التعليم و التدريب) ، وذلك كالتالي :

✓ تكلفة الاستقطاب : وتمثل تكلفة استقطاب العمال الجدد التي ترغب المؤسسة في اجتذابهم ، ونذكر على سبيل المثال تكاليف الإعلان ، مصاريف عقود التوظيف ، أتعاب هيئة التوظيف ، تكلفة الامتيازات ، و كل المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل جذب و استقطاب اليد العاملة ؛

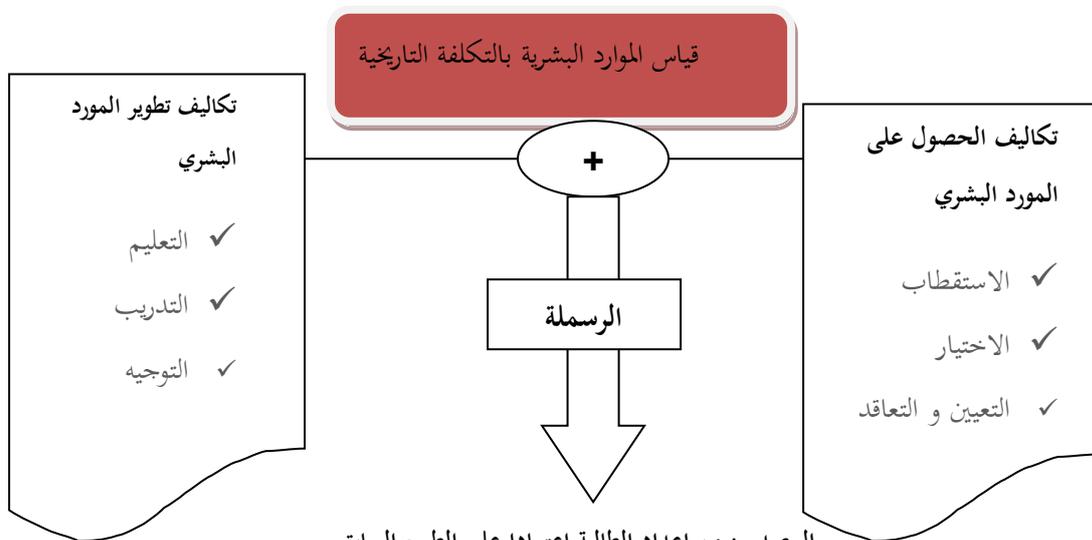
✓ تكلفة الاختيار : تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف في سبيل اختيار المورد البشري الملائم للمنصب الملائم مثل تكاليف المقابلات، و الامتحانات، و مسابقات التوظيف، و كل النفقات الأخرى التي تتحملها المؤسسة في سبيل اختيار المورد البشري الملائم ؛

✓ تكلفة التعيين: تتمثل في كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند عملية التعيين للمورد الجديد الذي استقطبته ؛

✓ تكلفة التعليم و التدريب : تعني تكلفة التعليم و التدريب ،مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتدريب و تعليم وتأهيل العمال سواء تكاليف مباشرة أو غير مباشرة ، و المتمثلة في تكاليف الدورات والبعثات التكوينية ، تكاليف التأهيل لمواكبة التقنيات الجديدة و التكنولوجيا الحديثة . . . الخ .

ويمكن شرح هذا الاسلوب في الشكل التالي :

شكل رقم 2_2: قياس قيمة الموارد البشرية بالتكلفة التاريخية



ويواجه هذا المنهج الانتقادات التالية:

- ✓ إن تقدير عمر الأصل (المورد البشري) لا يركز إلى أدلة دقيقة؛
- ✓ إن التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل المورد البشري في الماضي، لا تلائم اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالحاضر والمستقبل؛
- ✓ تتزايد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية مع التدريب واكتساب الخبرة خلافا للأصول المادية؛
- ✓ أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي تكلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين يعرض عليه، فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه.

2- **طريقة تكلفة الإحلال** : وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها " التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن " ¹ ، بمعنى آخر كم سيكلف المؤسسة عامل جديد لو أرادت المؤسسة استبدال عامل قديم ، أي ما هي قيمة اليد العاملة في سوق العمل اليوم ؟ و بهذا فإن المؤسسة تقيم تكلفة العامل بما يساويه في سوق العمالة ، ويوجد هناك نوعان من تكلفة الإحلال (إحلال وظيفي و إحلال شخصي) :

أ- **تكلفة الإحلال الوظيفي** : ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل ووظيفة معينة حيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقدم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة ، أي قيمة اليد العاملة التي لها نفس المؤهلات في سوق العمل التي يمكن أن تحل محل اليد العاملة القديمة ، و تؤدي نفس العمل الذي كانت تؤديه اليد العاملة القديمة وبنفس المهارة و المؤهلات ، وتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من :

✓ تكلفة الحصول على الأفراد : و تتمثل في تكاليف الاستقطاب و الجذب و الاختيار ، مثل تكلفة الإعلان و تكلفة الامتيازات . . . الخ .

✓ تكلفة التعليم : و تتمثل في كل التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل تعليم وتدريب العامل المراد إحلاله والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة لتعليم العامل الجديد .

¹سمية أمين علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 283.

✓ تكلفة ترك العمل : وتمثل التكلفة التي يمكن أن تتحملها المؤسسة عندما يقوم العامل بترك العمل مثل تكلفة التعويض عن سنوات الخدمة ، تكاليف التسريح ، تكاليف الفرصة البديلة ، و التكاليف التي من الممكن أن تتحملها عند شغور المنصب . . . الخ .

ب- **تكلفة الإحلال الشخصي** : وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حالياً في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي ، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله . وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة الحصول على العاملين أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل ، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عامل مختلف الوظائف ، وترشيد عملية اتخاذ القرارات ، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين ، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل ، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها ، إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة ، و التي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية¹ .

3_ **طريقة تكلفة الفرصة البديلة** : هي طريقة اقترحها هيكيميان بيدينغ² تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المستخدمين الذين يتصفون بالندرة، وبين المستخدمين الذين لا يتصفون بالندرة وفي ظل هذه الطريقة يقوم المسؤولون على تسيير الموارد البشرية بتقديم عروض للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، اما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة المحددات التالية:

- ✓ إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المؤسسة؛
- ✓ إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعاراً لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل؛
- ✓ اختلاف التخصصات التي يمكن ان تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفراً بالنسبة لها؛
- ✓ تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

¹سمية أمين علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 285.

² Porwal L.S., 1993, **Accounting Theory**, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361.

4 - طريقة العوائد المستقبلية: وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمؤسسة ، للتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين ، إلا إنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمته الموارد البشرية ، و إهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته ؛

5- نموذج ليف و شوارتز : حيث قاما بتقديم نموذج لحساب قيمة العنصر البشري¹ و يعتبر هذا النموذج نموذجا تعويضيا ويرتكز على المفهوم الاقتصادي للقيمة. حسب هذا النموذج فإن رأس المال البشري تتحدد عن طريق استخدام المرتبات والأجور المستقبلية كمدخل لقيمه، وتبعاً لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (x) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$V \times = \sum_{t=0}^{\infty} \frac{I(t)}{(1+r)^t} \quad \text{حيث:}$$

$$V \times = \text{قيمة شخص عمره } x$$

$$I(t) = \text{دخل الشخص السنوي لباقي عمره حتى سن التقاعد}$$

$$r = \text{معدل الخصم.}$$

$$T = \text{العمر المتبقي حتى سن التقاعد}$$

هذا النموذج يتصف بعدم الموضوعية لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار احتمالات الوفاة، وترك الشخص للمؤسسة قبل الوفاة او التقاعد المسبق ، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني. كما يهمل احتمال تغيرات حادة في المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة.

5- نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية² وفقا لهذا النموذج يتم قياس القيمة المتوقعة لأي مورد بشري بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور، التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية

¹ Mokhtar BENGOUIA , **Les approches d'évaluation des ressources humaines au niveau des états financiers des entreprises** ,MAAREF Revue ,Université de Bouira ,Partie :science économique ,N20, Juin 2016,P47 .

² Flamholtz, Eric, 1971, **Should your Organization Attempt to Value its Human Resources**, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.

التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة ، تقوم المؤسسة بقياس قيمة أفرادها، عن طريق تحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل ؛

هذا النموذج يقترح خمس خطوات لتحديد قيمة الموارد البشرية كالتالي:

✓ تقدير المدة التي يمكنها الموظف بالمؤسسة؛

✓ تحديد الوظائف التي يمكن أن يشغلها الفرد في المؤسسة مستقبلا؛

✓ تقدير القيمة الناتجة عن شغل هذه الوظائف؛

✓ حساب احتمال شغل هذه الوظائف؛

✓ تحيين قيمة الناتجة عن شغل الوظائف .

نظريا يعتبر هذا النموذج أكثر علمية من غيره لكونه يمكن من معرفة القيمة الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية وذلك لاعتماده على عناصر تتعلق بالموظف وقيمة المناصب التي يمكن شغلها من طرف الموظف وهي عناصر يمكن تقييمها بموثوقية.

7- نموذج جاغي و لو: يرتكز النموذج على تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، فالمجموعة يفترض أن تشمل عدد من الموظفين في مجموعة عمل تكون متجانسة ، وليس من الضروري أن تشمل على عاملين يعملون في نفس القسم. والغرض من ذلك هو معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق . ويفترض أن هذا النموذج يقوم على أن تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين تتسم بالصعوبة، ويكون أسهل عندما يتم تحديد نسبة الأفراد الذين المحتمل مغادرتهم المؤسسة والأفراد المتوقع ترقيةهم خلال فترة معينة .

يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستحجز من طرف الموظفين ، كما تحتوي قيمة هذه المهام تنجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة لمجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

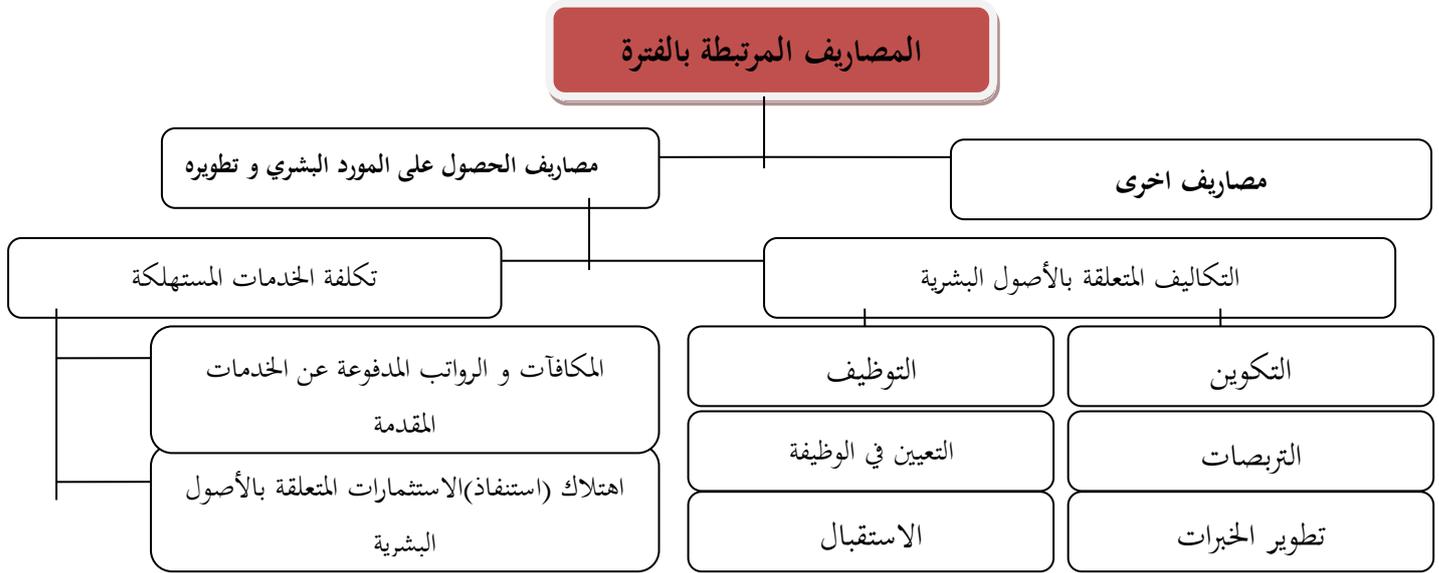
أولاً_ طريقة رسملة المورد البشري :

يتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من اجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتات يتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف¹:

- ✓ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري ؛
- ✓ مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب و البعثات و الدورات ؛
- ✓ مصاريف تتعلق بتطوير الخبرات للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم و المكافآت الممنوحة لهم و مصاريف المقابلة و الاختبارات ؛

و المخطط التالي يلخص مجمل المصاريف المتعلقة بالمورد البشري و التي يجب أن تسيير محاسبيا لأغراض الرسملة:

الشكل رقم 2_3 :هيكلية التسيير المحاسبي لقيمة المورد البشري



Source :DELAUNAY EKA et autres ,la valorisation des entreprises :par une appréciation des ressources humaines ,édition technique comptable,2004 ,p :05.

¹عباسة الهاشمي ،عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "38" ، " مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان " محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر يومي 24/23 فيفري 2016،ص 10.

لذلك فان قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر ، المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري ، والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة.

كما أن القوائم المالية تتأثر بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري ك رأس مال فكري، اذ تصبح من خلالها الاصول غير الملموسة و المعروضة ضمن القوائم المالية لا تتضمن فقط تلك الناتجة عن البحث و التطوير، بل تضم كل الموارد البشرية ، العلاقات مع العملاء ، الابتكارات وغيرها .

وقد عرفت لجنة المعلومات الاحصائية الفرنسية CNIS الاستثمار المعنوي على أنه " المصروف الذي يسجل ضمن تكاليف الاستغلال ، و الذي يرفع من القدرة الانتاجية و يطور من قيمة المؤسسة بحيث يجب أن يجمع تحت شكل راس المال القابل للاهلاك، وذلك عن طريق تقدير قيمة مردوديته المستقبلية ، اذ يشكل هذا الاخير قيمة نفعية للمؤسسة تكون قابلة للتحنين من خلال السوق".¹

وبالقياس الى هذا التعريف يدخل ضمن الاستثمارات المعنوية كل من البحث و التطوير ، الوظائف التجارية و التسويق ، الموارد البشرية ،التكوين التنظيم وبرامج المعلوماتية .

ثانيا-التسجيلات المحاسبية:

1_التسجيل المحاسبي للاعتراف بالمورد البشري :

تختلف المعالجة المحاسبية للموارد البشرية حسب الاهداف الاساسية التي تركز عليها المؤسسة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ، وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة ، حيث تم طرح العديد من الاساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية اهمها أسلوب التكلفة التاريخية الذي تطرقنا له سابقا حيث من خلاله يتم انشاء الحسابات التالية :

- ✓ حساب الاصول البشرية؛
- ✓ حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية (الاستقطاب ، الاختيار ، التعاقد ، التحديد)
- ✓ حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية (التعلم ، التدريب، التوجيه، الترقية)
- ✓ حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

¹ سعدي عبد الحليم و اخرون ، امكانية رسملة و استنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لأليات الاعتراف به محاسبيا ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و ادارة الاعمال ، جامعة بسكرة ، العدد 6، 2018 ، ص 64.

2_ التسجيل المحاسبي لتكاليف الحصول وتطوير الموارد البشرية :

يتم تسجيل كافة التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية (تكاليف الحصول وتكاليف التطوير) خلال الفترة المالية حسب طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي :

6x	ح/تكاليف الحصول على الموارد البشرية	xxxx
6x	ح/تكاليف تطوير الموارد البشرية	xxxx
5x	ح/ الحسابات المالية	xxxx

في نهاية الفترة المالية يتم جمع التكاليف السابقة ورسمتها (تثبتها كاستثمار)وفقا للقيود المحاسبي التالي :

2x	ح/ الأصول البشرية	xxxx
6x	ح/تكاليف الحصول على الموارد البشرية	xxxx
6x	ح/تكاليف تطوير الموارد البشرية	xxxx

3_ التسجيل المحاسبي لاستنفاد الأصول البشرية:

يتم استنفاد قيمة الأصل البشري خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل ، ولحساب قيمة الاستنفاد أو التخفيض في الموارد البشرية يجب التفريق بين تكاليف الحصول على الموارد البشرية و تكاليف التطوير على النحو التالي :

أ_ استنفاد تكاليف الحصول على الموارد البشرية :يتم استنفاد هذه التكاليف خلال فترة بقاء المورد البشري في المؤسسة التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (سن الاحالة للمعاش) ، ناقصا عمر المورد وقت التحاقه بالعمل في المؤسسة .

✓ مقدار الاطفاء السنوي لتكلفة الحصول على العنصر البشري = ت ÷ ن

ت:تكلفة الحصول على المورد البشري.

ن:العمر الانتاجي للأصل البشري يمكن أن يكون : سن الاحالة على المعاش -سن وقت الدخول للعمل أومدة العقد مع المؤسسة .

ب_ استنفاد تكاليف تطوير الموارد البشرية: يتم استنفاد هذه التكاليف على مدى الفترة المتوقعة من برامج التدريب و تنمية

الموارد البشرية ، وهي عادة اقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة

✓ مقدار الاطفاء السنوي لتكاليف تطوير العنصر البشري = ت*ن*

ت* : تمثل تكلفة تطوير المورد البشري.

ن* : تمثل الفترة المتوقع من خلالها الاستفادة من برنامج التطوير.

يتم اثبات عملية استنفاد الاصول البشرية محاسبيا طوال العمر الانتاجي في كلا الحالتين كالتالي :

		5/12/31		
xxxx	xxxx	ح/ الأعباء	6x	
xxxx		ح/ استنفاد الأصول البشرية	28x	

يتكرر القيد السابق في نهاية كل فترة محاسبية الى غاية انتهاء العمر الانتاجي للأصل البشري عندها يتم ترصيد حساب

الاصول البشرية مع الاستنفاد المتراكم لها بالقيد التالي :

		ح/ استنفاد الأصول البشرية	28x	
xxxx	xxxx	ح/ الأصول البشرية	2x	

4_ التسجيل المحاسبي لخسائر الأصول البشرية : عند وفاة الأصل البشري أثناء فترة العمل أو قيام المؤسسة بتسريحه

لسبب ما ، يتم تحديد قيمة الخسارة و المتمثلة في القيمة الدفترية للأصل البشري ، ويتم حسابها كالآتي:

الخسارة = تكلفة المورد البشري _ مجموع الاطفاء (الاستنفاد) السنوي

		ح/ الأعباء (الخسائر)	6x	
xxxx	xxxx	ح/ الأصول البشرية	2x	

يتم الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف و التدريب و التطوير للموظفين و اظهارها في الميزانية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن التثبيات المادية ، كما يتم تطبيق الاجراءات الخاصة بالاستنفاذ السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية وهي مشابحة لإجراءات الاهتلاك و الشطب للتثبيات المادية في المحاسبة التقليدية ، حيث أن جميع تكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة ، سيتم رسملتها و اضافتها الى قيمة الاستثمارات البشرية .

المطلب الثالث :معايير الأصول المعنوية ودورها في حل مشكلات القياس المحاسبي للرأسمال البشري

أولاً- هنا تجدر الإشارة الى المعيار المحاسبي رقم "38" الذي يعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري ويظهر ذلك من خلال العناصر الآتية :

- ✓ الاعتراف برأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة، مما يسهل على المؤسسة عملية معالجته و بالتالي إمكانية إظهاره في ميزانيتها؛
- ✓ التأكد ولو بشكل نسبي - أن رأس المال البشري له قدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛
- ✓ إمكانية قياس تكاليف رأس المال البشري بشكل موثوق فيه ؛
- ✓ حل مشكلة ملكية رأس المال البشري ، مما يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لأن المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها ، بل يكفي أنها تستخدمها في نشاطها ، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

اذن الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسات أصبح ضرورة ، من خلال معالجة النفقات المرتبطة بها كأصول ثابتة لتوزيعها على الفترات المتوقع الاستفادة من العناصر البشرية خلالها بدلاً من اعتبار هذه النفقات إيرادية تتحملها السنة المالية التي تم انفاق هذه المصاريف خلالها .

وانطلاقاً من ذلك فلقد أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة للأصول المعنوية ، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومة ، وكيفية عرضها في القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى القوائم المالية و السياسات المحاسبية ، لذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية معاييراً تخص الأصول المعنوية ، يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون ، حيث يتضمن كل ما يتعلق بهذه

الأصول من قواعد القياس و الافصاح اضافة الى المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر ، كما يلزم هذا المعيار المنظمة الاعتراف بالأصل المعنوي في حالة الوفاء بالشروط المحددة و المذكورة سابقا .

كما عرف المعيار المحاسبي الثامن و الثلاثون الأصل غير الملموس ، بأنه أصل غير نقدي قابل للتحديد ، ليس له وجود مادي ، محتفظ به من أجل استخدامه في الانتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات أو التأجير للغير من أجل أغراض ادارية ، و الأصل هو مورد :

✓ تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ؛

✓ يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة ؛

✓ بالإضافة الى تقديم ارشادات حول القياس المحاسبي للأصول المعنوية حيث يقيم مبدئيا بمقدار تكلفته ، وتضم التكلفة : سعر الشراء بالإضافة الى أية رسوم استيراد و ضرائب شراء غير مستردة و أي انفاق آخر لجعله قابلا للاستخدام مثل : الرسوم المهنية للخدمات القانونية ، ويتم خصم أي خصومات و حسومات تجارية للتوصل الى التكلفة ، وهنا نميز بين عدة حالات :

✓ في عملية دمج المؤسسات ، يقاس الأصل المملوك وفقا لقيمه العادلة في تاريخ الامتلاك IFRS3؛

✓ في حالة امتلاك الأصل بالتبادل يقاس بالقيمة العادلة للأصل المستلم ؛

✓ في حالة امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل عوض اسمي من خلال منحة حكومية ، نميز بين ما يلي :

✓ في حالة اختارت المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل و المنحة ، فانه يتم تقييم الأصل بمقدار القيمة العادلة مبدئيا ؛

✓ في حال اختارت المؤسسة عدم الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة ، فانها تعترف به بمقدار مبلغ اسمي بالاضافة الى أي

انفاق متعلق باعداد الأصل للاستعمال المقصود¹.

ثانيا - استنفاد الأصول المعنوية وفقا للمعيار الدولي 38:

يعتمد في حساب وتسجيل الاستنفاد فيما يخص الأصول المعنوية على مدة المنفعة ، هي المدة التي تُحني فيها المؤسسة مداخل صافية للخزينة ناتجة عن استعمال الأصل المعني ، اذا كانت مدة المنفعة محددة ومعروفة فان الأصل قابل للاستنفاد ، ويتم توزيع الاستنفاد على عمرها الانتاجي و المبلغ القابل للاستنفاد هو تكلفة الأصل ناقص تكلفته المتبقية ، يبدأ الاستنفاد عندما

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 166.

يكون الأصل قابل للاستغلال ، ويتوقف عندما يتم الغاء الاعتراف به ، أو يعاد تصنيفه بأنه محتفظ به لغرض البيع فقط ل IFRS5 ؛

تعتبر القيمة المتبقية معدومة في الغالب الا اذا كان الالتزام مؤكداً من طرف ثالث الذي يشتري الأصل في نهاية مدة استعماله أو هناك سوق دائم يسمح بتحديد هذه القيمة ، تراجع القيمة الباقية مرة على الأقل في السوق ، وفي حالة تغييرها ، فهذا تغيير في التقدير ؛

أما اذا كانت هذه المدة غير محددة ، غير معروفة ، هذا يعني عدم تقدير مدة معينة تجني المؤسسة من خلالها مداخيل صافية للخرينة ، فان الأصل المعني لا يستنفذ ، مع ذلك لابد من مراجعة الأصل سنويا لمعرفة اذا كانت قيمته انخفضت ، في حالة وجود ذلك يقدم IAS36 قواعد ارشادية تخص انخفاض القيمة ، بالإضافة الى ذلك يجب أن يعاد تقدير مدة المنفعة الغير محدد في كل ميزانية عمومية ، في حال تغير التقييم ، يعامل كتغير في التقدير المحاسبي .

ويتم الغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند التخلص منها أو لا يتوقع الحصول على منافع مستقبلية من استخدامها ، يتم معالجة أي مكسب أو خسارة عند الغاء الاعتراف في قائمة الدخل . و المكسب أو الخسارة هو الفرق بين صافي بيع الأصل ناقص المبلغ الدفترى المرحل للأصل .

الإفصاح : يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول المعنوية مع التمييز بين الاصول المولدة داخليا ، وغيرها من الأصول :¹

- ✓ اجمالي المبلغ الدفترى المرحل ، ومجمع الاستهلاك ، وخسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة ؛
- ✓ الاضافات مع بيان بشكل مفصل تلك المولدة داخليا وتلك المستحوذ عليها بشكل منفصل ، وتلك المستحوذ عليها من خلال اندماجات الشركات ؛
- ✓ الاصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا ل IFRS5؛
- ✓ الارتفاعات أو الانخفاضات اثناء الفترة ، والناجحة عن عمليات اعادة التقييم ؛
- ✓ خسائر الانخفاض في القيمة
- ✓ الاستهلاك المعترف به اثناء الفترة ؛
- ✓ تغيرات أخرى اثناء الفترة ؛

¹ بوحانة عبلة ، مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية و سبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ، المجلد

- ✓ بالنسبة للأصول ذات الأعمار الانتاجية غير محددة المدة و المبلغ المرسل للأصل و الاسباب المؤيدة لإجراء مثل هذا التقييم ؛
- ✓ وصف المبلغ المرسل ، وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصول معنوية مهمة للقوائم المالية ؛
- ✓ وجود المبالغ المرحلة لأصول معنوية حق ملكيتها أو مرهون كضمان للالتزامات ؛
- ✓ الالتزامات التعاقدية باقتناء أصول معنوية ؛
- ✓ مبلغ نفقات البحث و التطوير المقيد كتكلفة فترة جارية أثناء الفترة .

بالإضافة الى الافصاحات الأخرى السابقة تفصح المؤسسات عن الأصول المعنوية المستهلكة بالكامل ، والتي لا تزال مستخدمة ، و أي أصول معنوية هامة تسيطر عليها المؤسسة ولكن ليس معترف بها كأصل بسبب عدم استيفائها معايير الاعتراف .

اذن فالمعايير المحاسبية الدولية ،تضفي الثقة على المعلومة المحاسبية والمالية ، فيما يتعلق بالأصول المعنوية ، حيث يتضمن المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون ، مجموعة من المعلومات التي تفيد مستخدمي القوائم المالية ، فيما يتعلق بالموارد البشري ، باعتباره أصلا من الأصول المعنوية ، و لذلك وجب التخلص من الأساليب التي يستخدمها البعض لإخفاء الحقائق لأن ذلك يؤثر على المؤسسة كلية لا محالة .

المطلب الرابع : المركز المالي وتحليل العمليات المالية

أولاً_ يعتبر المركز المالي وتحليل العمليات المالية من الاساسيات التي يهتم بها رؤساء المؤسسات، المحللين الماليين ، المستثمرين والمقرضين ، بهدف الحكم على المؤسسة مالياً ، أو تحديد الحالة المالية لها . ويركز تحليل المركز المالي على البيانات التي تحتويها قائمة المركز المالي (الميزانية) بدرجة اولى ، اضافة الى البيانات المحتواة في القوائم المالية الأخرى . وضمن هذا الاطار سنخصص جزءا من الموضوع لتتطرق المعيار المحاسبي الدولي الأول ، IAS1 و المتضمن عرض القوائم المالية وبالضبط قائمة المركز المالي، و التي لها علاقة مباشرة بالمركز المالي للمؤسسات ، وذلك كالآتي :

ثانيا - نص المعيار : عرض القوائم المالية¹

¹عقاري مصطفي، المعيار المحاسبي الأول: عرض القوائم المالية ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الأول، جوان 2007، جامعة باتنة ، ص ص 12-14.

- ✓ يهدف المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل سنة 1997 إلى تحديد الأسس التي على ضوءها يتم عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، بغرض ضمان اجراء المقارنة، سواء تعلق الامر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة عن فترات مالية مختلفة، أو مقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى، ويرسم المعيار الاطار العام، و يوضح مسؤولية عرض القوائم المالية، ويقدم الارشادات حول شكلها أو هيكلها، و يشير الى ادنى ما يمكن عرضه في القوائم المالية.
- ✓ يطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفق قواعد و قوانين مجلس المعايير المحاسبية الدولية الموحدة، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي يتوقع ان تلي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع رغبتهم الخاصة و احتياجاتهم.
- ✓ ان الغرض من اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير المعلومات حول الوضع المالي للمؤسسة، وأدائها المالي، بالإضافة الى كشف التدفقات النقدية للمؤسسة وكل ذلك يتطلب ان يكون مفيدا و نافعا لطبقة واسعة من المستعملين اثناء قيامها بعملية اتخاذ القرارات و لتحقيق هذا الهدف، يجب أن تقدم القوائم المالية المعلومات التي من شأنها ان تعكس: الأصول، الالتزامات، حقوق الملاك، الأرباح و الخسائر، التغيرات في حقوق الملكية، وحتى تكون القوائم المالية مكتملة يجب أن تتضمن¹:
- ✓ الميزانية او تسمى قائمة المركز المالي: و تعرف هذه الأخيرة على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة المالية في تاريخ محدد، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول و عناصر الخصوم، أي أن لكل مؤسسة ذمة مالية توضح ما لها من حقوق و ما عليها من التزامات. عناصر الميزانية ترتب في كتل متجانسة وهذا حسب السيوالة للأصول و الاستحقاقية بالنسبة للخصوم، بالإضافة إلى مبدأ السنوية
- ✓ جدول حسابات النتائج؛ يضم الحسابات الخاصة بالإيرادات و الأعباء و تعرض و تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف الموجودة بالمؤسسة. وعلى عكس ما كان يتم سابقا بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الاستثنائية فيه فإنه ومع النظام المحاسبي المالي لا تظهر المعطيات الاستثنائية بجدول حسابات النتائج، لكن يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية و المتعلقة بتقييم الأداء.
- ✓ قائمة التغير في حقوق الملكية: تسمح بمعرفة الحركات التي مست كل عنصر من عناصر الأموال الخاصة خلال النشاط، و بعد اعتبارها حسب النظام القديم من الملاحق أصبحت من القوائم المالية المهمة المعدة في المؤسسة و تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة.

¹ للمزيد من التفاصيل أنظر: www.ifrs.org IAS 1 / www.iasplus.com/ IAS1

- ✓ قائمة التدفقات النقدية : والتي يوضحها المعيار الدولي السابع ويمكن تعريفها على أنها "جدول يوضح التغيير في التدفقات النقدية بين أول فترة و آخر فترة حيث يحاول الإجابة على الزيادة أو النقصان في النقدية، إذ أنه يبين تدفقات ، مقبوضات و مدفوعات المؤسسة خلال نفس الفترة ، ويتم تصنيف التدفقات النقدية وفق أنشطة الاستغلال ، الأنشطة الاستثمارية و الأنشطة التمويلية ."¹
- ✓ ملاحق متضمنة ملخصاً عن السياسات المحاسبية ، وأي توضيحات أخرى يعتقد أن لها أهمية ، وتشمل ملاحق القوائم المالية معلومات حول النقاط التالية:
- ✓ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة في مسك الحسابات و إعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير، و كل مخالفة لها جديرة بالتفسير و التوضيح).
- ✓ المعلومات الإضافية المفيدة للفهم الجيد للقوائم المالية الأربعة السابقة.

ثالثاً : استخدامات قائمة المركز المالي

تعرف قائمة المركز المالي و المعروفة أيضاً بقائمة الأرصدة، كما سبق أنها عبارة عن جدول أو صورة فوتوغرافية توضح الأرصدة التي تمتلكها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتعتبر في غاية الأهمية لأصحاب القرار والمصالح. تكشف قائمة المركز المالي عن كل ما للمؤسسة من موجودات غير متداولة؛ وموجودات أخرى، ومصاريف مؤجلة ضمن المشاريع التي تمتلكها المؤسسة ، كما تكشف عن الموجودات المتداولة كـنقد، وأرصدة المؤسسة في البنوك والاستثمارات، وحقوق الملكية، والمساهمين، والقروض طويلة الأجل. يُشار إلى أنّ قائمة المركز المالي تحظى بأهمية بالغة في حياة المؤسسة؛ حيث تعتمد عليها بشكل مباشر للكشف عن الوضع المالي لها، وذلك بما لديها من أصول وما يترتب عليها من التزامات.

تتمثل استخدامات هذه القائمة باستقطاب ما تحتاجه المؤسسة من معلومات حول طبيعة الاستثمارات، ومقدارها في أصولها، بالإضافة إلى المصادر الممولة لاستثماراتها، وصافي أصول المؤسسة.

ومن أهم خصائص الوضع المالي التي تكشف عنه القائمة:

- ✓ درجة السيولة :هي الفترة الزمنية المتوقع انقضاؤها قبل تحوّل الأصول إلى نقدية، أو قبل الانتهاء من تسديد دُفَعات التزام ما.

¹ روتال عبد القادر ، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في مؤسسة جزائرية ،رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر ،2008/2009 ،ص 129 .

- ✓ درجة المرونة المالية: يشير هذا المصطلح إلى مدى قدرة المنشأة على تعديل كل ما يتعلق بالتدفقات النقدية من مقدار وتوقيت؛ وذلك سعياً لتمكينها من التجاوب مع ما يواجهها من احتياجات وفرص غير متوقعة، والمنشأة التي تمتاز بدرجة عالية من المرونة، وتكون لديها القدرة على تخطي الصعاب والأزمات التي تباغتتها بشكل مفاجئ؛
- ✓ تقييم هيكل رأس المال: يُشار إلى الأسلوب الذي تنتهجه المنشأة في تمويل الأصول بالاعتماد على حقوق الملكية والمديونية؛
- ✓ حساب معدلات العائد على الاستثمار؛
- ✓ الحكم على درجة المخاطر.

المطلب الخامس : دور محاسبة الموارد البشرية في رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة

هدف المحاسبة بشكل عام هو قياس وتوصيل المعلومات التي تلخص واقع المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة ، وتتلخص نتائج القياس في مجموعة الحسابات والقوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الفترة ؛و يجب ان يشمل الإفصاح المحاسبي كافة الموارد المتوفرة للمؤسسة ، المادية منها والبشرية من اجل كفاءة وفعالية إدارتها والرقابة عليها ؛ و انطلاقاً مما سبق تم اعتبار المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة ومنه يمكن معالجة هذا الاخير محاسبياً و الافصاح عنه ضمن الميزانية أو ما يعرف بقائمة المركز المالي ؛ و أساس وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالمورد البشري كأصول يتم الاستفادة منها مستقبلاً ، وتظهر في الميزانية ، بدلا من اعتبارها مصاريف ايرادية تظهر في حساب النتائج .

و تتأثر القوائم المالية بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري ك رأس مال فكري ، اذ تصبح من خلالها الأصول غير الملموسة و المعروضة ضمن القوائم المالية لا تتضمن فقط تلك الناتجة عن البحث و التطوير بل تضم كل من الموارد البشرية ، العلاقات مع العملاء ، الابتكارات و غيرها .

وانطلاقاً من ذلك يتم الافصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف و التدريب للموظفين ، و اظهارها في الميزانية بشكل مستقل عن التثبيات المادية ، حيث أن جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية و التي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة ، سيتم رسملتها و اضافتها الى قيمة الاستثمارات البشرية .

ان اظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية و الافصاح عنه و المعالجة المحاسبية لها ، يؤدي الى التعبير الصحيح و العادل عن المركز المالي باعتبار أن تحليل المركز المالي يركز على مصداقية البيانات التي تحويها القوائم المالية ، وعندما يتم استخدام نظام رأس المال الفكري بطريقة صحيحة و مستمرة ومتكررة ، فان المؤسسة تحصل على مقاييس الكفاءة

للمنافسة و التي تمكنها من تمويل مركزها المالي ، وذلك نتيجة لرفع كفاءة استخدام راس المال الفكري لديها ، و التعرف على الأطر المتواجدة لأفضل العوامل و المعايير التنافسية ، مع تحديد كيفية تدقيق تلك المعايير و خصوصا فيما يتعلق منها في الكفاءات الأساسية لرأس المال الفكري .

وعند التعامل مع الموارد البشرية على انها أصل من أصول المؤسسة فإنها تدرج تلقائيا ضمن الاصول في المركز المالي، عليه يترتب زيادة رأس المال المستثمر بنفس القيمة المقدرة لها ، كما سيتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي تم بها تحديد قيمة الموارد البشرية ، و رسملة ما يتعلق بها من نفقات للسنوات التي تتبعها ، بحيث يكون التغير بقدر الفرق بين النفقات الخاصة في الموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية و رسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها لذلك الافصح عنها يتطلب ادراجها ضمن الاصول و بصفة خاصة تسمى الأصول البشرية أو قيمة الموارد البشرية .

ولذلك نجد المؤسسات الأكثر ربحية تفصح أكثر عن عناصر متعلقة بالموارد البشرية من أجل التعريف بالمؤسسة و اهدافها ، انجازاتها و بالتالي جذب المستثمرين ، وعدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية يترتب عليه زيادة الأرباح ؛

كما ان استحداث أصول جديدة هي الأصول الانسانية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، ويؤدي بزيادة ثقلها بالسوق مما يعمل على تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الاصول التي تضخمت بزيادة اصول الموارد البشرية ؛

كما يؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل المالي التي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المؤسسة ، مما يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية ، اذ تتوفر هذه المعلومات يصبح بالامكان اشتقاق مجموع من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية منها على سبيل المثال : نسبة الاصول البشرية الى اجمالي الأصول ، و التي توضح أهمية الأصول البشرية للمؤسسة بالنسبة لباقي الاصول ؛

ونسبة الاصول البشرية الى نسبة الاصول غير البشرية وتوضح مدى تركيز المؤسسة على العمل الالي او الانساني و ايضا توضح درجة توازن الأصول البشرية مع غيرها من الأصول بالمؤسسة .

كما تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة للمورد البشري بدقة ، و الاستفادة المثلى من العاملين و يساعد الادارة في تحسين قرارات التوظيف و تحديد مستوى الرواتب ؛

ان معاملة الموارد البشرية كموارد فكرية يزيد من ولاء الافراد العاملين ، وشعور الفرد بانه يمثل احد الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة يؤدي الى رفع الروح المعنوية و المبادرة لديه ، ويدفعه الى زيادة قيمته من خلال الابداع و التطوير الذاتي و الذي يولد قدرة على تعظيم ارباح المؤسسة ، ولقد اظهرت الدراسات التي اجراها بعض الباحثين ان تضمين التقارير المالية معلومات عن القيمة النقدية للاصول البشرية ، يولد لدى الافراد أثارا سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم و تحفيزهم ، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الادارية وجوانب تنفيذها .

فالتأثير على سلوكيات الافراد يدفع المستثمرين الى استثمار اموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة ، مما يساعد المؤسسة على حسن استخدام قواها العاملة ، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم .

وهنا نشير الى ان هذا النوع من المحاسبة يساعد في تحويل النظرة الى العاملين من أنهم اعباء الى أنهم أصول ، ومن ثم فانها تجعل الادارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية ، واعتبار الافراد العاملين أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة الى جانب أهدافهم الشخصية ؛

ان توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد المؤسسة على تخصيص الموارد البشرية على افضل الوظائف و المهارات المتاحة مما يساعد على ترشيد الانفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الامثل من الاحتياجات البشرية .

وعموما نقول ان محاسبة الموارد البشرية تساعد على اعطاء صورة توضيحية أكبر و أدق عن نشاط الوحدة ، ومدى تحقيقها لأهدافها خاصة فيما يتعلق بنتيجة النشاط ومدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيقها .

خلاصة الفصل الثاني :

بعد عرض البيانات وتحليلها من خلال هذا الفصل اتضح جليا أن المورد البشري ، يمكن إدراجه كأصل من أصول المؤسسة وذلك لامتناله مع مختلف المعايير المتعلقة بالأصول، وتجاوبه مع المبادئ المحاسبية محققا بذلك مزايا مختلفة تعود على المؤسسة عند تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية . كما أن هناك طرق مختلفة لقياس قيمة المورد البشري، ولأن المحاسبة الحالية تعتمد على أنظمة المعلومات فإنه قد تم تصميم نظام معلومات خاص بمحاسبة الموارد البشرية .

أذن وبالرغم من أن الفكرة لا تزال تعترضها الاختلافات و الشكوك و تحوم حولها الآراء و الدراسات، إلا أنه بدأ واضحا ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية وقياسها محاسبيا ، مما يساعد الإدارة و المستثمرين على اتخاذ قرارات اعتمادا على دراسة تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة ، مما يوجهها الى استخدام امثل لهذا النوع من الموارد.

ويبقى ما توصلنا اليه مجرد آراء ونتائج نظرية ، و التساؤل المثار هنا الآن هل هي مجسدة على أرض الواقع؟ ، و هل تتم فعلا وفقا لما تم عرضه خاصة مع خصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية ، نظرا لأن عينة الدراسة المأخوذة كلها مؤسسات جزائرية ، ثم أن تم ذلك كيف نقيم تأثير محاسبة الموارد البشرية على المركز المالي لهذه المؤسسات ؟

هذا ما سنحاول معالجته لاحقا في الفصل التطبيقي .

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجزء النظري الى متغيرات الدراسة ، وكيف تؤثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي ، ارتأينا أن نخصص هذا الجانب الى اسقاط الموضوع على عينة من المؤسسات ، و نظرا لطبيعة الموضوع وطبيعة العلاقة التي تربط بين المتغيرين المتمثلين في محاسبة رأس المال البشري و المركز المالي ، فإننا سنقسم الدراسة الميدانية الى جانبين : أحدهما وصفي و الآخر تحليلي .

أما الوصفي ، فقد أردنا من خلاله تحقيق أهداف الدراسة من خلال الأداة الأكثر ملاءمة، وهي الاستبيان ، و الذي أمكننا من خلاله الحصول على المعلومات التي لم نستطع الحصول عليها من خلال أدوات أخرى كالزيارات الميدانية .

وأما التحليلي فسنعتمده عند تحليل نتائج الاستبيان ، وعند تطبيق هذا النوع من المحاسبة في مؤسسة التريص سونلغاز طبقا لما توفر لدينا من معلومات.

وانطلاقا من ذلك تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية واجراءاتها.

المبحث الثاني: النتائج الاحصائية وتحليلها.

المبحث الثالث:تطبيق محاسبة رأس المال البشري في -سونلغاز-

المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية وإجراءاتها

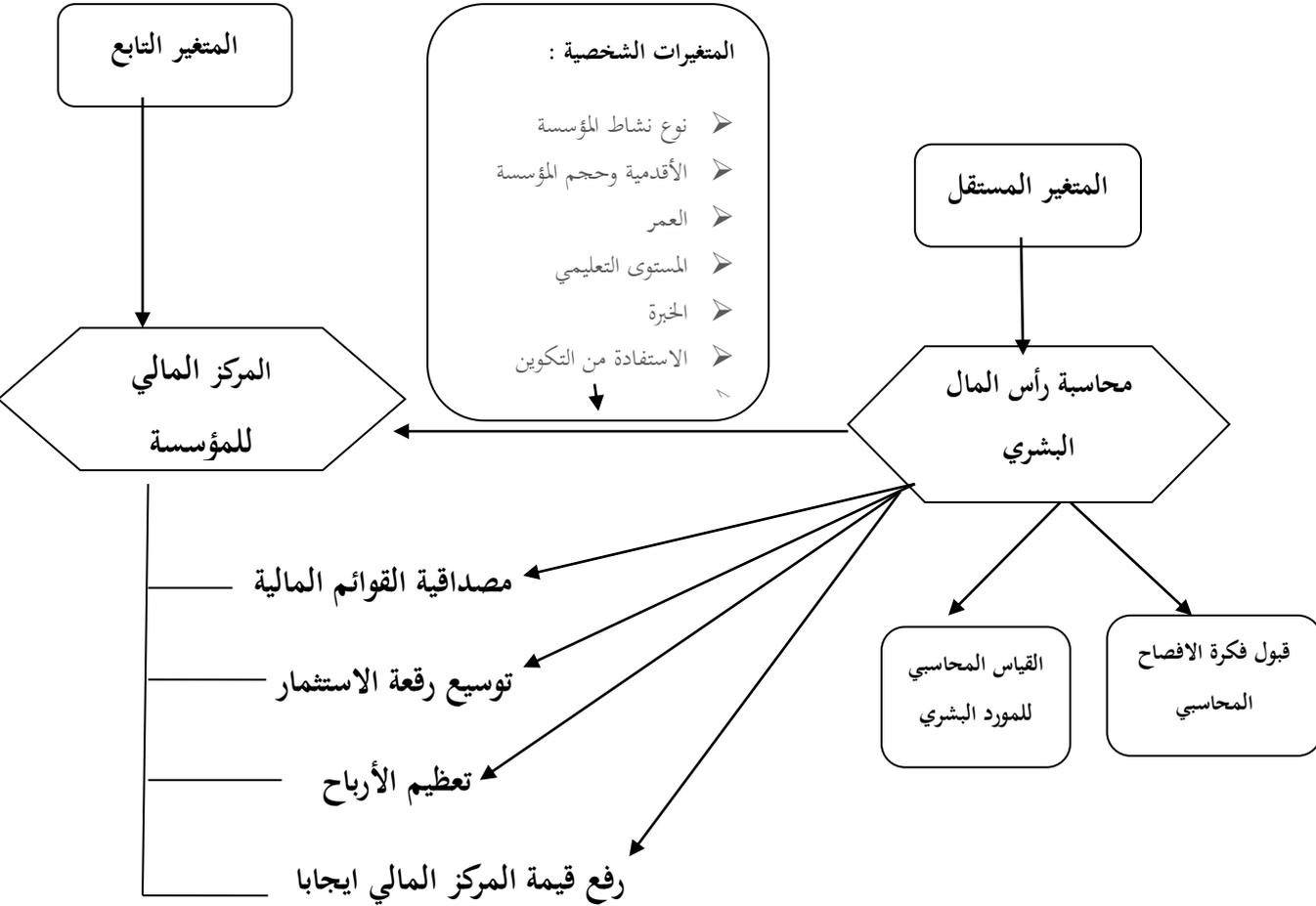
من خلال هذا المبحث سوف نقف على نموذج افتراضي للدراسة ، لمعرفة و تبيان الأثر بين تطبيق محاسبة رأس المال البشري ، والمركز المالي للمؤسسة . وذلك بالتطبيق على المؤسسات عينة الدراسة .

المطلب الأول : نموذج الدراسة

أولاً- من خلال الشكل الموضح ادناه ، نحاول تبيان العلاقة و الأثر بين محاسبة رأس المال البشري و المركز المالي للمؤسسة . حيث وباعتبار أن المحاسبة عن الموارد البشرية (بشقيها الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة ، و القياس المحاسبي لهذه الموارد) ، تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ، و الذي اعتبرناه أنه القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة في تاريخ محدد. ولذلك حاولنا من خلال الشكل تجسيد هذه العلاقة بدراسة تأثير هذا النوع من المحاسبة على القوائم المالية أولاً ، باعتبار أن المنطلق أساساً هو قبول فكرة الافصاح عن الموارد البشرية ، و ذلك اعتباراً من الاعتراف بها كأصل من أصول المؤسسة يسجل ضمن القوائم المالية . هذا أولاً ، ثم تليها ما يعقب عملية الافصاح من نتائج على المركز المالي ، وذلك بدراسة الأثر على الاستثمار في المؤسسة ومن ثم تعظيم الأرباح لتكون النتيجة في النهاية رفع قيمة المركز المالي ايجاباً للمؤسسة .

و الشكل التالي و الذي اعتبرناه كنموذج للدراسة يعطينا توضيحاً أكثر:

شكل رقم 3-1: نموذج مقترح حول تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على المركز المالي للمؤسسة



المصدر : من اعداد الطالبة.

ثانيا : فرضيات الدراسة

لقد قمنا منذ البداية بتبني فرضيات فرعية ، سعيا منا للقيام بدراسة ميدانية تتناسب مع الأهداف المسطرة ، من خلال هذه الفرضيات واثباتها أو نفيها نصل الى حوصلة في الموضوع تفيد الوصول الى صحة الفرضية الرئيسية من عدمها.

والجدول الموضح نعتبره كدليل كالتالي:

جدول رقم 3-1 : محاور الدراسة ، وفرضياتها

العناصر الفرعية	الفرضيات	المحور الرئيسي
	تؤثر محاسبة الموارد البشرية ايجابا على المركز المالي للمؤسسات .	الفرضية الرئيسية
<ul style="list-style-type: none"> ✓ مصداقية القوائم المالية ؛ ✓ زيادة الاستثمار؛ ✓ تعظيم الأرباح؛ ✓ قيمة المركز المالي الصافي. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية ؛ ✓ الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة ؛ ✓ الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري وتوسيع الاستثمار في المؤسسة ؛ ✓ الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و تعظيم الأرباح . 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ محاسبة رأس المال البشري ➤ المركز المالي للمؤسسة

المصدر: من اعداد الطالبة.

المطلب الثاني: بناء و تصميم الاستبيان

أولاً_ تم اعداد استمارة الاستبيان ، باعتبارها وسيلة اتصال رئيسية بين الباحث و المبحوث ، فهي تعتبر وسيلة منظمة لجمع البيانات و المعلومات وتحليلها . بغرض اتخاذ اجراءات أو اصدار أحكام بهدف الوصول الى النتائج المتبتغة. وانطلاقاً من ذلك فان الصياغة الجيدة و التصميم المناسب للاستبيان يساعدان على تقليل الاخطاء في الاجابة على أقل قدر ممكن . ولذلك قمنا بتصميم استمارة الاستبيان باللغة العربية ، وتم توزيعه على أفراد العينة و المتمثلة في ثلاث مؤسسات مختلفة في أنشطتها ومجالاتها ، حيث وكما سبق الذكر أن أفراد العينة تم اختيارهم على أساس توفر الحد الأدنى من المعرفة بالقواعد المحاسبية لديهم ،حيث اشترطنا ان يكون الاستبيان موجهاً لفئة الاطارات أو الكفاءات في قسم المحاسبة و المالية .وهنا واجهتنا بعض الصعوبات حيث رفض العديد منهم الاجابة بتفرد بعد الاطلاع جيداً على الاستمارة بل اشترطوا أسلوب المقابلة ليكون منه الاجابة فقط دون تكفل عناء قراءة البيانات ، وكان لهم ذلك.

ومن خلال ما يلي سنبرز مراحل تصميم أداة الدراسة كالتالي :

✓ القيام بمسح شامل ومراجعة مستفيضة للدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع المتطرق اليه ،واستناداً الى الجانب النظري ؛

✓ انطلاقاً من ذلك تم تكوين أفكار ، ثم صياغة فقرات محاولين قدر المستطاع أن تكون واضحة و مفهومة ، وتوصلنا الى الغرض المنشود؛

✓ ادرجنا في بداية الاستمارة رسالة عرفنا من خلالها بعنوان بحثنا ، و أكدنا على سرية المعلومات التي نجمعها ، وعرضنا من خلالها ارشادات و تعليمات تعبئة الاستبيان وكيفية الاجابة ؛

✓ عرضنا الاستبيان على الأستاذ المشرف ، من أجل منحنا رأيه حول ملاءمتها كوسيلة لجمع البيانات.

✓ ثم عرضت الاستمارة على مجموعة من المحكمين ، قاموا بتقديم بعض التعديلات و الارشادات المنهجية و الموضوعية ؛

✓ بعد تعديل الاستمارة بأخذ الملاحظات المقدمة بعين الاعتبار وإزالة أي غموض قد يخل بمصداقيتها ، تم تحديد الاستبيان كالتالي:
➤ قسمنا الاستمارة الى قسمين رئيسيين :

➤ **القسم الأول :** تضمن أسئلة بخصوص البيانات العامة لمفردات الدراسة (اسم المؤسسة ، نوع النشاط،أقدمية المؤسسة ،عدد العاملين بها ، العمر ، المستوى التعليمي ، الخبرة ، الاستفادة من التكوين من عدمه)؛

➤ **القسم الثاني :** فيتمثل في البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة ، وتضمن ثلاثة محاور رئيسية :

➤ **المحور الأول :** رأس المال البشري في المؤسسة ، أهميته و المحاسبة عنه في المؤسسة وتمثلت أهم عناصره في :

- امتلاك المؤسسة لرأس مال بشري ؛
- اهتمام المؤسسة برأس مالها البشري ، انطلاقاً من تحفيزهم ، تدريبهم و تطوير قدراتهم ؛
- ادراك مفهوم محاسبة المورد البشري في المؤسسة ؛
- اعتماد المؤسسة هذا النوع من المحاسبة .

➤ **المحور الثاني :** الافصاح عن رأس المال البشري و اليات القياس المحاسبي له وأهم عناصره :

- الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية
- اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة .

➤ **المحور الثالث :** أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي وأهم عناصره :

- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية ؛

- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار؛
- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح؛
- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي .

وللإجابة على التساؤلات المطروحة في الاستمارة تم استعمال عدة اجابات مقترحة ليتم اختيار أحدها ، وقد تركنا الجواب مفتوحا لأي اضافات ، تساعد في تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة ؛

وقد تم اختيار مقياس ليكرت (Likert) الخماسي ، لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداما نظرا لسهولة فهمه ، و المتكون من خمس نقاط تتدرج تنازليا لقياس درجة الموافقة على العبارات ، حيث يعبر المستجوبون على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي تحتويها الاستمارة كالتالي :

أوافق تماما (5)	موافق (4)	لا أدري (3)	لا أوافق (2)	غير موافق مطلقا (1)
--------------------	--------------	----------------	-----------------	------------------------

وبما أن مدى الاجابات 5-1=4 وعدد درجات الاجابة يساوي 5، فان طول مجال كل درجة من درجات الاجابة يمكن حسابه بالعلاقة التالية :

درجة الموافقة (طول مجال الاجابة) = مدى الاجابات / عدد درجات الاجابة .

$$\text{ومنه درجة الموافقة} = 5/4 = 0.8$$

وهو ما يحدد لنا المجالات التالية لدرجة متوسطات الاجابة عن الفقرات :

- ✓ من 1 الى 1.8 : غير موافق مطلقا ، وتقديرها للتعليق درجة منخفضة جدا؛
- ✓ من 1.9 الى 2.7: لا أوافق ، وتقديرها للتعليق درجة منخفضة ؛
- ✓ من 2.8 الى 3.6 : لا أدري ، وتقديرها للتعليق درجة متوسطة؛
- ✓ من 3.7 الى 4.5 : موافق ، وتقديرها للتعليق درجة كبيرة؛
- ✓ من 4.6 الى 5.4: موافق تماما، وتقديرها للتعليق درجة كبيرة جدا .

وقمنا بمقارنة المتوسطات الحسابية للفقرات ، والمحاور بالمتوسط الحسابي النظري الذي افترضنا أنه يساوي الرتبة المتوسطة التي تساوي 3، ثم وفي مرحلة أخيرة ، وزعنا الاستبيان لكل أفراد العينة للإجابة عنها.

ثانيا - عينة و مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة أساسا في ثلاث مؤسسات اختيرت انطلاقا من تنوعها حسب الحجم ، النشاط و الاقدمية ، اذ راعينا اختلاف أحجام المؤسسات وتنوع نشاطاتها اضافة الى مراعاة أقدميتها وكلها عوامل تساهم وتساعد في تطبيق هذا النوع من المحاسبة و الذي تطرقنا اليه في الموضوع .

تتكون عينة الدراسة من 130 فردا و هم العدد الاجمالي المقدم لنا للإطارات و الكفاءات في مجال المحاسبة و المالية في المؤسسات الثلاثة ، حيث راعينا اختيارات المستويات العليا من دون الفئات المهنية الأخرى ، نظرا لإلمامها بموضوع البحث عكس الجهات الأخرى التي لا تحيط بأبعاد الموضوع ، وليس لها دراية كاملة بعناصره ، وتم توزيع الاستمارات واسترجاعها كالتالي :

جدول رقم 2_3 : جدول تعريفى بالمؤسسات عينة الدراسة ، وعدد الاستبيانات الموزعة

النسبة (%)	عدد الاستبيانات المسترجعة القابلة للتحليل	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد المستخدمين الاجمالي	المقر	النشاط	المؤسسة
88	62	70	15300	بومرداس	الحفر ، الطرقات ، الهندسة المدنية للطرقات .	المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء
92	46	50	799	المدية	انتاج الطاقة وتوزيعها.	سونلغاز ¹
100	10	10	60	زموري	بناء و صيانة سفن الصيد	SARL CORENAV

المصدر : من اعداد الطالبة

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الاحصائية لبيانات الاستبيان

أولا_ بعد أن وضعت الاستمارات في صورتها النهائية و أصبحت جاهزة للتوزيع ، وبعد استرجاعها من أفراد العينة و فرزها وأملا في تحقيق النتائج المرجوة من الدراسة ، تم تفريغ البيانات و تحليلها باستخدام برنامج SPSS² الاحصائي ، واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة ، للوصول الى مؤشرات ذات قيمة ودلالة معنوية تدعم ما سبق طرحه أو تنفيه ، كما تم استخدام الاحصاء الوصفي و التحليلي لإعطاء وصف شامل لردود أفعال العينة على فقرات الاستبيان ، ولذلك:

¹ سيتم التعريف بالمؤسسة ، وتقديمها لاحقا في المبحث الثالث من هذا الفصل.

² Statistical Package For Social Science.

- ✓ استخدمنا التكرارات و النسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة ، ولييان طبيعة إجاباتها أي تحديد اجاباتهم اتجاه محاور الاستبيان؛
- ✓ استخدمنا مقاييس النزعة المركزية المتمثلة في المتوسطات الحسابية ، ويقصد بها قيمة مفردة تمثل مجموعة من قيم المعطيات، وبواسطة المتوسط نتمكن من تحديد موقع النقطة التي تتمحور حولها الإجابات (المعطيات)، كما تفيدينا في ترتيب العبارات من حيث درجة الاستجابة حسب أعلى متوسط.
- ✓ ثم اعتمدنا حساب الانحرافات المعيارية للتعرف على مدى اختلاف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات، فكلما اقتربت قيمته إلى الصفر كلما تركزت الآراء وانخفض تشتتها بين المقياس، كما يفيد في ترتيب العبارات حسب المتوسط الحسابي لصالح أقل تشتت عند تساوي المتوسط الحسابي.
- ✓ استخدمنا اختبار ستيودنت (Test Student) ، لأجل التأكد من مدى تحقق كل عبارة من عبارات المحور، وكذلك المحور نفسه ؛
- ✓ كما استخدمنا معامل بيرسن للوقوف على العلاقة و أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة.

ثانياً_ ثبات وصدق أداة القياس (مقياس الاعتمادية: **Reability**) لقياس ثبات وصدق الاستبيان ، استعملنا معامل الاتساق الداخلي الفاكرونباخ (**Alpha Cronbach**) ، فهو يقيس قوة الارتباط بين فقرات كل محور مع بعضها البعض، والتحقق من صلاحية الاستبيان حيث تتراوح قيمته بين (0 و 1) ، وتعد نسبة 60% بالنسبة لمعامل الفا مقبولة احصائيا ومعقولة في البحوث المتعلقة بالإدارة. وكانت النتائج ممثلة في الآتي: معامل الفاكرونباخ = **0.725** ومعناه يوجد اتساق جيد و الاستبيان صالح للدراسة.

جدول رقم 3-3 : حساب الفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان:

المحاور	عدد الفقرات	الفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	12	0.716	0.846
المحور الثاني	11	0.685	0.827
المحور الثالث	12	0.894	0.944
معامل الثبات العام	35	0.725	0.85

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على نتائج Spss

يلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان بجميع محاوره تفوق 60%، أي يتجاوز النسبة المقبولة بالنسبة لكل المحاور ، وهو ما يدل على ثبات فقراته ومحاوره . كما أنه يتميز بمعامل صدق (الجذر التربيعي لألفا كرونباخ) عال ما يدل على صدق مختلف بياناته.

كما أنه ، وللوصول الى درجة اتساق عالية تم حذف فقرات المحاور على التوالي ، وحساب الفا كرونباخ في كل مرة ، ووجد أن الصيغة الحالية لفقرات الاستبيان هي التي أعطتنا أعلى درجة اتساق.¹

المبحث الثاني : العرض و التحليل الاحصائي لبيانات الاستمارة

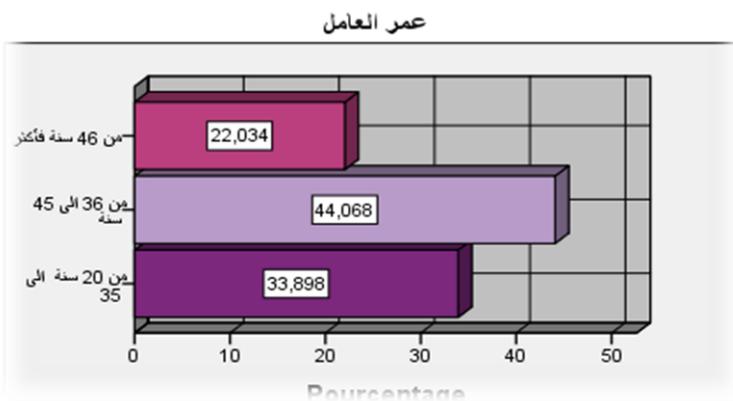
سيتم من خلال هذا المبحث التطرق الى عرض بيانات الاستمارة بشقيها ، و تحليلها مما يمكننا من الوصول الى النتائج اللازمة لإصدار أحكام حول ما سبق افتراضه ، وذلك بتقسيم التحليل الى شقين نستعمله بالبيانات العامة الخاصة بالمؤسسة و الافراد ، ثم البيانات الخاصة بإجابات العينة حول متغيرات الدراسة ، كما سنوضحه لاحقا.

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات العامة

انطلاقا من نتائج القسم الأول من الاستبيان الذي يحتوي على المعلومات العامة ، يمكن وصف الخصائص العامة بوصف البيانات الخاصة بالمؤسسات عينة الدراسة من حيث : نوع النشاط، الأقدمية ،الحجم ، والأفراد الممثلين لهذه العينة من حيث :العمر، المستوى التعليمي،الخبرة، الاستفادة من التكوين؛ و التي سيتم عرضها في جداول تبين التوزيع التكراري والنسبي لأفراد العينة، ويقابل كل جدول شكل يوضح بالتمثيل البياني التوزيع وفقا للنسب المئوية لكل متغير كالتالي:

أولا : التوزيع حسب العمر

جدول رقم 3- 4 : جدول توزيع أفراد العينة حسب أعمارهم



	العدد	% النسبة
من 20 الى 35 سنة	40	33.89
من 36 الى 45 سنة	52	44.068
أكثر من 46 سنة تماما	26	22.034
الاجمالي	118	100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الفئات العمرية لعينة البحث متفاوتة حيث بلغت النسبة الأعلى المقدرة ب 44%

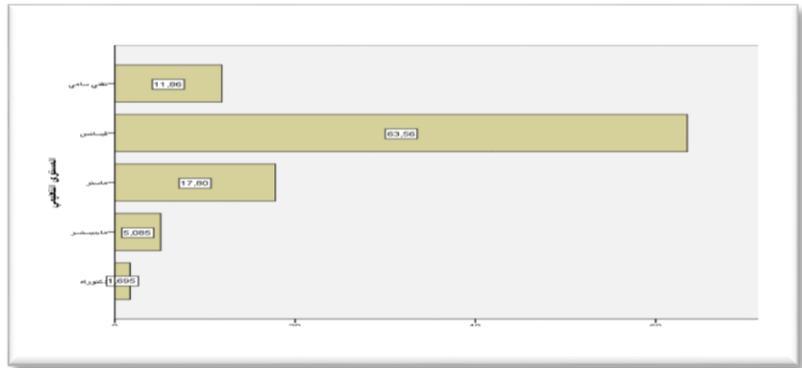
¹ أنظر الملحق رقم 05 .

للأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 36 و 45 سنة أي تقريبا نصف حجم العينة ، تليها الفئة العمرية الثانية الأقل سنا وهم الأفراد بين 20 الى 35 سنة لأن عينة البحث توظف مستخدمين جدد خلال كل سنة ، وتبقى النسبة الأقل المقدرة ب 22 % للأفراد الذين تتراوح أعمارهم أكثر تماما من 46 سنة ، و الذين تستفيد المؤسسة من خبراتهم ، مؤهلاتهم وكفاءاتهم في الميدان المحاسبي.

ثانيا - التوزيع حسب المستوى التعليمي

جدول رقم 3- 5: جدول توزيع لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي

	العدد	% النسبة
تقني سامي	14	11.9
ليسانس	75	63.6
ماستر	21	17.8
ماجستير	6	5.1
دكتوراه	2	1.7
الاجمالي	118	100



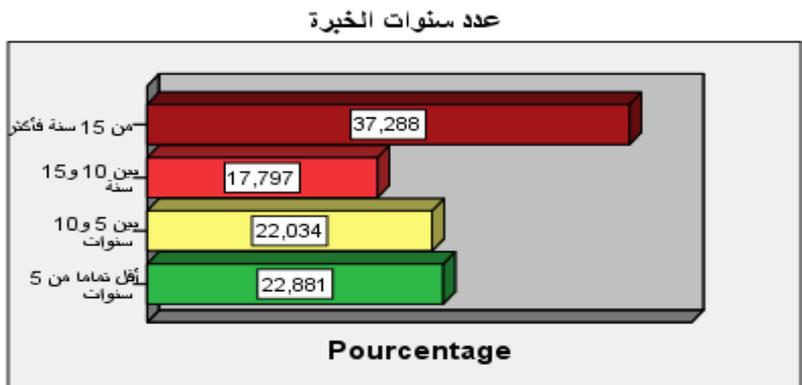
المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

من خلال ما سبق ، نلاحظ تفاوت المؤهلات لدى أفراد العينة المستهدفة ، لكن تبقى النسبة الأعلى ممن يجوزون على شهادة ليسانس و المقدرة ب 63.6 % ، وهي شهادة تؤهلهم للإجابة عن التساؤلات المطروحة ، تليها نسبة 17.8 % يجوزون على شهادة ماستر ، و لا يفوتنا الذكر أن العينة كذلك تضم 5% حملة الماجستير ، و 1.7% دكتوراه ، و الباقي والمقدرة بنسبة 11.9% هم ممن يملكون شهادة تقني سامي ، وهنا يمكن القول أن جميع أفراد العينة تتوفر لديهم المؤهلات العلمية التي تسمح لهم بالإجابة عن التساؤلات المطروحة بالدقة و الموضوعية المطلوبة ، ودون غموض قد يخل بالإجابات.

ثالثا - التوزيع حسب سنوات الخبرة

جدول رقم 3- 6 : جدول توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة

	العدد	% النسبة
أقل تماما من 5 سنوات	27	22.881
بين 5 و 10 سنوات	26	22.034
بين 10 و 15 سنة	21	17.797
أكثر تماما من 15 سنة	44	37.288
الاجمالي	118	100



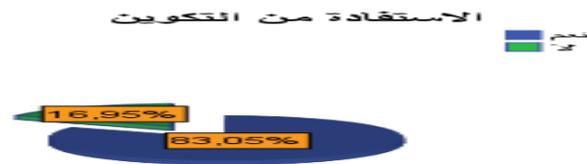
المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

يلاحظ من التمثيل السابق أن 37.28% في أفراد عينة الدراسة تتوفر لديهم خبرة أكثر من 15 سنة و 39.82% منهم لديهم خبرة لا تقل عن خمس سنوات (17.79%+22.03)، أي أن ما يفوق نسبة 69% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق خمس سنوات ، وهي مدة كافية للأفراد لاكتساب خبرات ومعلومات تسمح لهم بالتطلع على حيثيات محاسبة الموارد البشرية في مؤسساتهم .

رابعا- التوزيع حسب الاستفادة من التكوين

جدول رقم 3-7 : جدول توزيع لأفراد العينة حسب الاستفادة من التكوين

	العدد	% النسبة
المستفيدين من التكوين	98	83.05
غير المستفيدين من التكوين	20	16.95
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

بلغت النسبة الأكبر ، و التي قدرت ب 83.05% ، للأفراد الموظفين في المؤسسات المختارة للدراسة، و النسبة الباقية و المقدرة ب 16.95% هي نسبة الافراد الذين لم يستفيدوا بعد من التكوين ، وهم الافراد الذين توظفوا حديثا ولم تحن فرصة تكوينهم ، ذلك أن المؤسسات تعني عناية بالغة بالتكوين لدى المستخدمين ، وتحمل نفسها تكاليف اضافية خاصة بالمستخدمين لكنها تعتبرها تكاليف استثمارية تعود بالنفع عليها مستقبلا . اذن المؤسسات عينة الدراسة تهتم بمواردها البشرية وتعتبرهم موارد ذات قيمة تنمي الجانب العلمي و المهني لديهم.

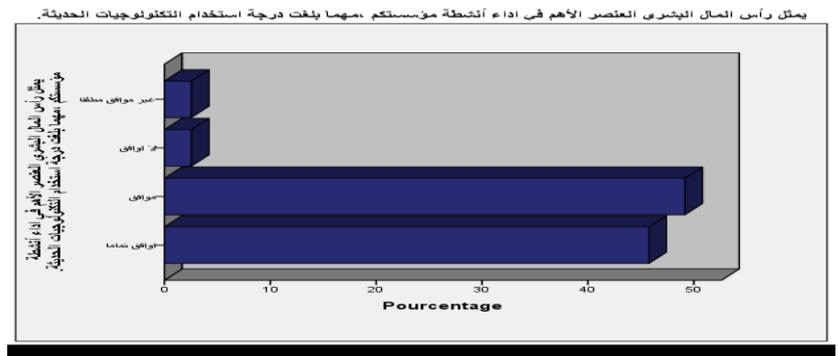
المطلب الثاني: العرض الوصفي لبيانات الاستبيان

هذا المطلب سنخصصه لبيانات الاستمارة ، وهي تضم في مجموعها التساؤلات المطروحة التي سيتم عرضها في جداول تبين التوزيع ، ويقابل كل جدول شكل يوضح بالتمثيل البياني التوزيع وفقا للنسب المئوية لكل متغير كالتالي:

أولا - تحليل بيانات المحور الأول : رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة .

جدول رقم 3- 8 : عرض نتائج الفقرة الأولى من المحور الأول

	العدد	% النسبة
موافق تماما	54	45.8
موافق	58	49.2
لا أدري	0	0
لا أوافق	3	2.5
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

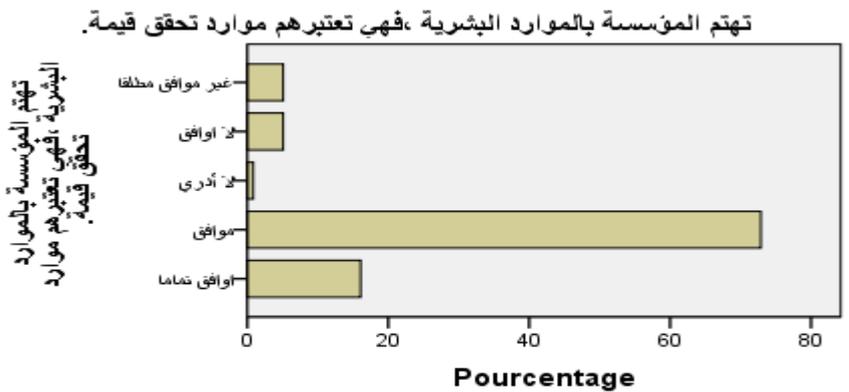


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

عبر ما يفوق 90% من عينة الدراسة (49.2+45.8) % ، عن قبولهم أن رأس المال البشري يمثل العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة في المؤسسات عينة البحث، فجميع المبحوثين ، و الذين وجهت لهم الاستبانة ، أن اليد البشرية مهمة ، حتى وان بلغت المؤسسة مرتبة عليا في اكتسابها للتكنولوجيات ، فحتى هذه الأخيرة تحتاج لمن يسيرها ، والخلاصة أنه لا يمكن الاستغناء عن العقل البشري ، فهو المسير و الغالب في كل شيء.

جدول رقم 3-9 : عرض نتائج الفقرة الثانية ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	19	16.1
موافق	86	72.9
لا أدري	1	0.8
لا أوافق	6	5.1
غير موافق مطلقا	6	5.1
الاجمالي	118	100

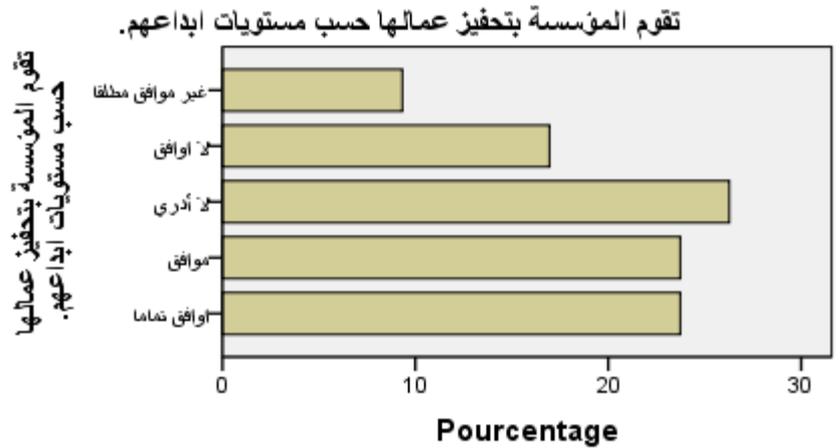


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

من خلال الطرح السابق ، والتمثيل البياني يوافق تماما حوالي 16% أن المؤسسة تهتم بهم ، بل وتعتبرهم موارد تحقق قيمة للمؤسسة ، و لا يختلف حوالي 73% عن ذلك . فالمؤسسات عينة الدراسة تعطي الاهتمام بمواردها البشرية ، وتقر بأهميتهم ، باعتبارهم موردا رئيسا للمؤسسة يضيف لها قيمة. وتبقى نسبة حوالي 10% للمبحوثين الذين رفضوا فكرة اهتمام المؤسسة بهم ،منهم من أجاب بذلك لأسباب شخصية¹.

جدول رقم 3-10 : عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	28	23.7
موافق	28	23.7
لا أدري	31	26.3
لا أوافق	20	16.9
غير موافق مطلقا	11	9.3
الاجمالي	118	100

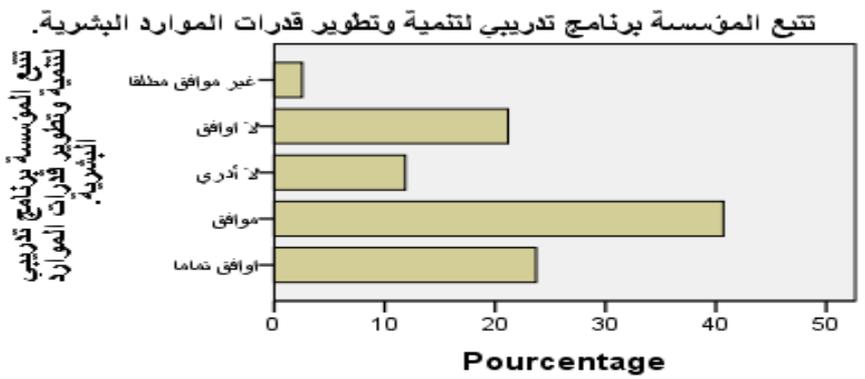


¹ هناك من برر عدم الاهتمام بعدم تلقيه تكوينا رغم تعيينه منذ فترة.

هناك 57.4% من العينة المبحوثة اما موافقون تماما أو موافقون أن المؤسسة تتبع فعلا إجراءات تحفيزية لمستخدميها حسب مستويات ابداعهم ، وذلك لرفع روح التحدي و الابداع لدى مواردهم البشرية . فمقابلة الابداع بسياسات تحفيزية ، يولد لدى الافراد رغبة في المواصلة و التحسين المستمر .ولكن رغم ذلك فلا يمكننا تجاهل النسبتين 16.9% و 9.3% و اللتان تعبران عن الفئة الراضية ،والراضية تماما، فأغلبها كان من مؤسسة Sarl Corenav حيث أضاف أفراد العينة أن سياسات التحفيز في المؤسسة تتم لاعتبارات شخصية بين المدير و المرؤسين ، ولا تتم وفقا لتقدير مستوى الابداع لدى الأفراد. وتبقى نتائج التحليل اعتبارا لإجابات المبحوثين.

جدول رقم 3- 11 : عرض نتائج الفقرة 4 ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	25	21.2
موافق	28	23.7
لا أدري	48	40.7
لا أوافق	14	11.9
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

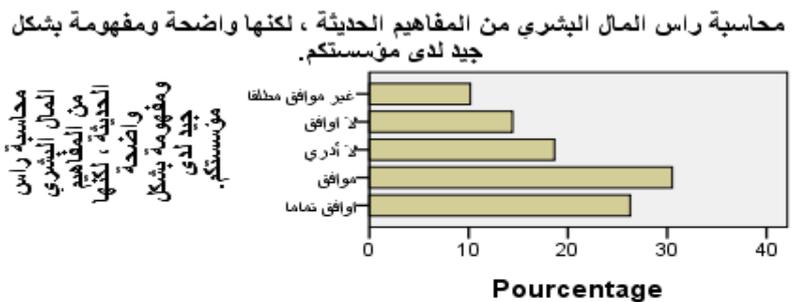


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

يعترف ما يفوق 45% من عينة الدراسة فعلا ، أن مؤسساتهم التي يشتغلون بها تتبع برنامجا تدريبيًا، الهدف منه تطوير قدرات مواردها البشرية ،وهذا ما يدعم فعلا ما سبق من تحليل بأن المؤسسات عينة الدراسة تهتم بمواردها البشرية بل وتعتبرهم موارد تحقق قيمة ،وإلا لما اهتمت بتطوير وتنمية قدراتهم .وهنا لا يمكن تجاهل نسبة 40% والتي تعبر عن الفئة المحايدة و التي أجابت ب (لا أدري) ، ومفادها هنا أن من بينهم من التزم الحياد في اجابته نظرا لعدم استفادته شخصيا من أي تكوين أو تدريب نظرا لتعيينه حديثا، أو لم تتح له الفرصة للتدريب و التكون في مجال تخصصه في المؤسسة التي يشتغل بها .

جدول رقم 3- 12: عرض نتائج الفقرة الخامسة ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	31	26.3
موافق	36	30.5
لا أدري	22	18.6
لا أوافق	17	14.4
غير موافق مطلقا	12	10.2
الاجمالي	118	100



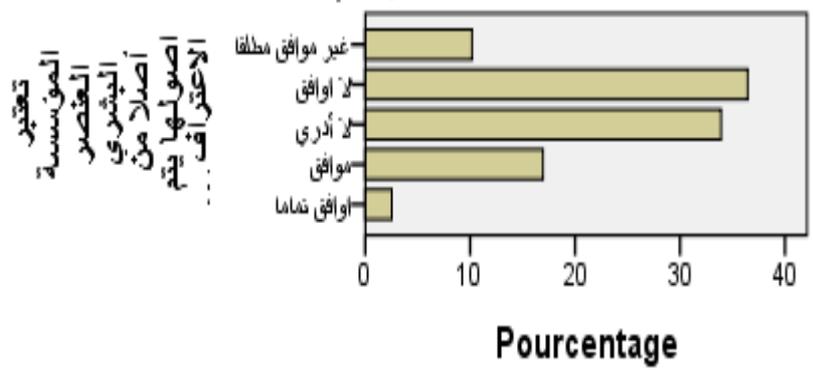
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

فكرة محاسبة الموارد البشرية، واردة في المؤسسات المبحوثة ف26.3% موافقون تماما أن الفكرة واضحة رغم حداثتها ، و 30.5% منهم موافقون أنهم على دراية بالمفهوم في المؤسسة ، و أن الفكرة واضحة ومفهومة لديهم بشكل جيد، أي أنهم على علم بأصول هذا النوع من المحاسبة و الذي يستند أساسا و انطلاقا من تبني فكرة أهمية المورد البشري أولا. ورفض اما اطلاقا أو رفض فقط حوالي 24% العلم أو الدراية بأسس هذا المفهوم حتى كفكرة أولية.

جدول رقم 3- 13: عرض نتائج الفقرة السادسة ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	3	2.5
موافق	20	16.9
لا أدري	40	33.9
لا أوافق	43	36.4
غير موافق مطلقا	12	10.2
الاجمالي	118	100

تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من أصولها يتم الاعتراف به ومعاملته
معاملة الأصول الثابتة في المؤسسة .



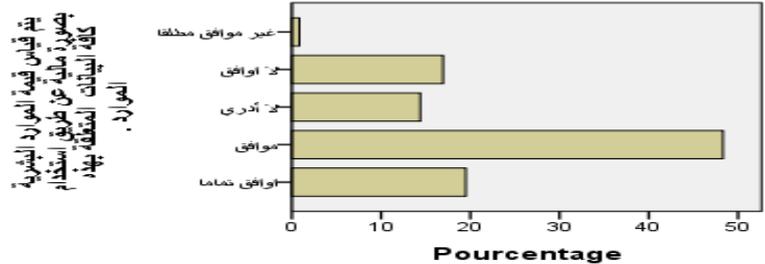
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

رفض المبحوثون بنسبة 46.8% بين عدم موافقة وعدم موافقة تماما أن مؤسساتهم تعتبر مواردها البشرية أصلا من أصولها يتم الاعتراف به ، ففكرة الافصاح اذن أساسا غائبة ، و أجاب 33.9% من أفراد العينة (لا أدري) ، وذلك لعدم درايتهم الكاملة بفكرة التأصيل الموارد البشرية وتطبيقها في المؤسسة .¹

جدول رقم 3- 14: عرض نتائج الفقرة السابعة ، المحور الأول.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	23	19.5
موافق	57	48.3
لا أدري	17	14.4
لا أوافق	20	16.9
غير موافق مطلقا	1	0.8
الاجمالي	118	100

يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .



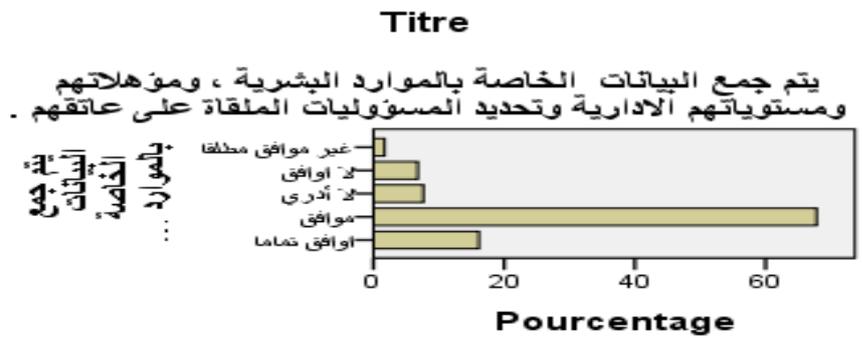
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

¹ (18.6+10.2+14.4) % من التحليل السابق لم تكن لديهم الدراية الكاملة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية حتى أما بالرفض أو الحياذ.

بلغت نسبة 48.3% من وافق على أنه يتم قياس قيمة الموارد البشرية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد و 19.5% موافقون تماما بذلك ، فلا يكاد يخلو أي نظام من استخدام بياناته . لكن التساؤل الذي يطرح نفسه هل يتم استخدام هذه البيانات لقياس قيمة الموارد البشرية فعلا خاصة في ظل الاجابات السابقة التي مدلوها أنه لا يوجد مجال لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات عينة البحث.

جدول رقم 3-15: عرض نتائج الفقرة الثامنة ، المحور الأول

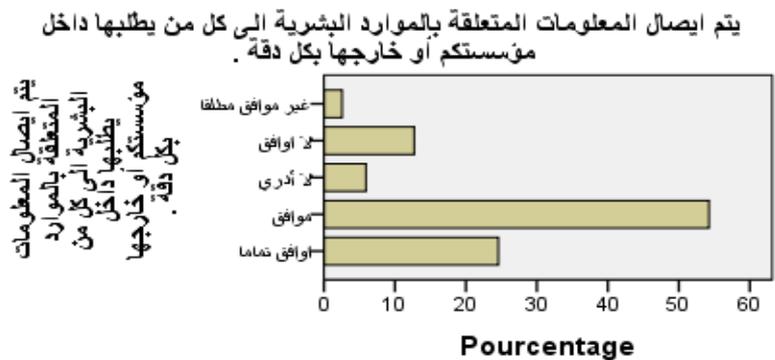
	العدد	% النسبة
موافق تماما	19	16.1
موافق	80	67.8
لا أدري	9	7.6
لا أوافق	8	6.8
غير موافق مطلقا	2	1.7
الاجمالي	118	100



أجاب ما يفوق 80% من أفراد العينة المبحوثة ، بالموافقة بان مؤسساتهم تهتم بجمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية ، وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم ، فهي تهتم بذلك انطلاقا من اهتمامها بمواردها البشرية اساسا ، لتوزيع المهام و الوظائف .

جدول رقم 3-16 : عرض نتائج الفقرة التاسعة ، المحور الأول

	العدد	% النسبة
موافق تماما	29	24.6
موافق	64	54.2
لا أدري	7	5.9
لا أوافق	15	12.7
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100



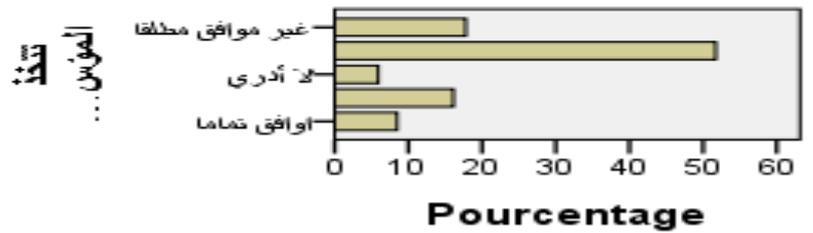
54.2% من الأفراد موافقون و 24.6% وافقوا تماما أي ما يعادل 78 % تقريبا ، أنه يتم ايصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية ، الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة، والبقية بين رافض ومحايدين لذلك . هذا ان دل على شيء انما يدل

على تطبيق مبدأ الشفافية و الموضوعية في التعامل مع بيانات مواردها البشرية. وهو ما تقتضيه أطر المحاسبة الحالية من شفافية ومصداقية . ومن هذا المنطلق فان المؤسسات عينة الدراسة تولي أهمية لبيانات مواردها البشرية وتلتزم الوضوح عند التعامل بخصوص ذلك مع أي طرف داخل المؤسسة أو خارجها.

جدول رقم 3- 17 : عرض نتائج الفقرة العاشرة، المحور الأول

	العدد	% النسبة
موافق تماما	10	8.5
موافق	19	16.1
لا أدري	7	5.9
لا أوافق	61	51.7
غير موافق مطلقا	21	17.8
الاجمالي	118	100

تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لتسجيل ، وقياس قيمة مواردها البشرية.



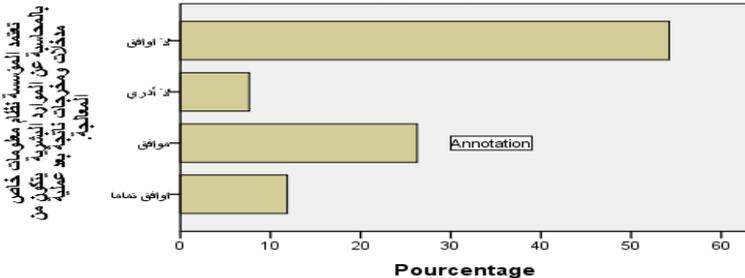
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

قدرت نسبة 69.5 % بين من لم يوافق ، ومن لم يوافق مطلقا ، بأن المؤسسة تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لتسجيل تبويب وقياس قيمة مواردها البشرية ، وهنا لانحتمل في التحليل النسب السابقة التي رفضت تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسساتهم أو تجسيد المفهوم فيها . وبذلك فهي ترفض وانطلاقا من ذلك قيام المؤسسات بأي اجراءات أو سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

جدول رقم 3- 18 : عرض نتائج الفقرة الحادية عشر، المحور الأول

	العدد	% النسبة
موافق تماما	14	11.9
موافق	31	26.3
لا أدري	9	7.6
لا أوافق	64	54.2
غير موافق مطلقا	0	0
الاجمالي	118	100

تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

كانت النسبة الأعلى هنا للفئة غير الموافقة أن المؤسسة تعتمد نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة . والسبب في ذلك حسب رأيهم هو عدم تطبيق هذا النوع من المحاسبة أساسا في المؤسسات عينة الدراسة . أما 38.2% وهي النسبة الموافقة و الموافقة تماما للعبارة ، برروا اجاباتهم أن المؤسسة تمتلك فعلا نظام معلومات خاص

بمواردها البشرية، دون تطبيق فكرة تأصيل الموارد البشرية . بل اعتبار هذه الأخيرة تكاليف جارية تستنفذ خلال السنة ، و تسجل ضمن قائمة حسابات النتائج.

جدول رقم 3-19 : عرض نتائج الفقرة الثانية عشر ، المحور الأول

	العدد	% النسبة
موافق تماما	36	30.5
موافق	49	41.5
لا أدري	15	12.7
لا أوافق	18	15.3
غير موافق مطلقا	0	0
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

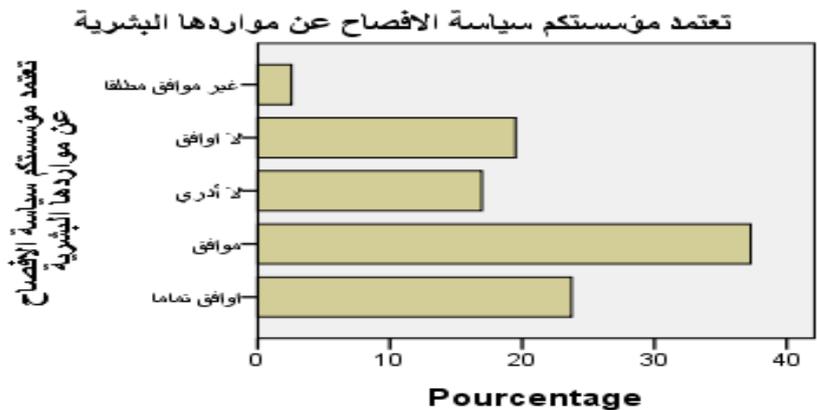
كانت النسبة الأكبر هنا للإجابات بما يقدر ب 41.5 % موافقون و 30.5 % موافقون تماما أن تطبيق المحاسبة للموارد البشرية يكفل الاستخدام الأمثل للأصول . بغض النظر على تطبيق مؤسساتهم هذا النوع من المحاسبة من عدمه. بينما التزم 12.7% منهم الاجابة ب لا أدري نظرا لعدم تطبيقها في مؤسساتهم حتى يتسنى لهم الاجابة . وتبقى نسبة 15.3% ممن لم يوافقوا أن هذا النوع من المحاسبة يكفل الاستخدام الامثل للموارد البشرية للمؤسسة.

ثانيا - تحليل بيانات المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري و آليات القياس المحاسبي له¹

المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية

جدول رقم 3-20 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الأول ، المحور الثاني

	العدد	% النسبة
موافق تماما	28	23.7
موافق	44	37.3
لا أدري	20	16.9
لا أوافق	23	19.5
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

¹ سنعتمد في التحليل نفس التقسيم الموجود في استمارة الاستبيان ، بتقسيم المحاور الى مجالات للتبسيط.

عبر 37.3% ، 23.7% ب (موافق ، موافق تماما) على التوالي ، على أن مؤسساتهم تعتمد سياسة الافصاح عن مواردها البشرية ، اذ أنها تلتزم الشفافية و المصدقية عند أي تعامل حول بيانات الموارد البشرية .

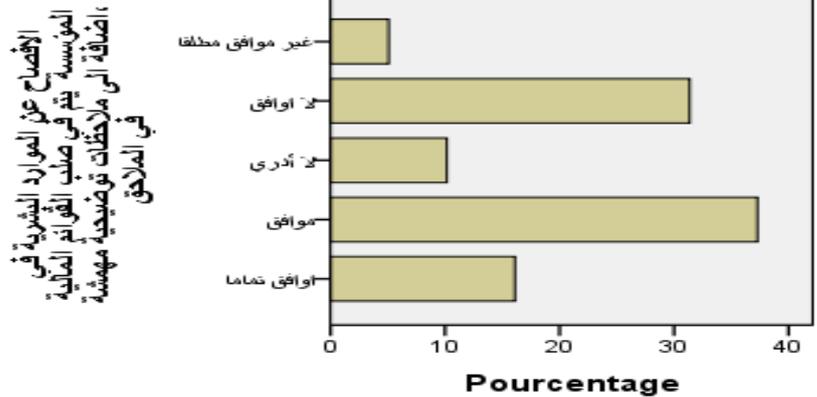
أما فيما يخص مفهوم الافصاح لديهم ، فهو توفر بيانات ضمن قائمة حسابات النتائج تخص تكاليف المستخدمين ، فهو بيان يؤكد فرضية الافصاح عن التكاليف التي تتكبدها المؤسسة ازاء مواردها البشرية .دون الخوض في مفهوم التأصيل من عدمه. بينما حافظ 16.9% منهم واكتفى بعبارة لا أدري ، نتيجة اللبس الذي يشوب فكرة الافصاح الحقيقية ، و التي تقتضيها مفاهيم التأصيل و المحاسبة عن المورد البشري.

ورفض 22% فكرة أن مؤسساتهم تعتمد مبدأ الافصاح ، اقتناعا منهم أن الافصاح الحقيقي عن التكاليف الخاصة بالموارد البشرية يكون بتجزئتها الى تكاليف رأسمالية يتم الافصاح عنها في قائمة المركز المالي ، وأخرى جارية و هي التي تدون ضمن قائمة حسابات النتائج.

جدول رقم 3-21 : عرض نتائج الفقرة الثانية، المجال الأول ، المحور الثاني

	العدد	% النسبة
موافق تماما	19	16.1
موافق	44	37.3
لا أدري	12	10.2
لا أوافق	37	31.4
غير موافق مطلقا	6	5.1
الاجمالي	118	100

الافصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ، اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق

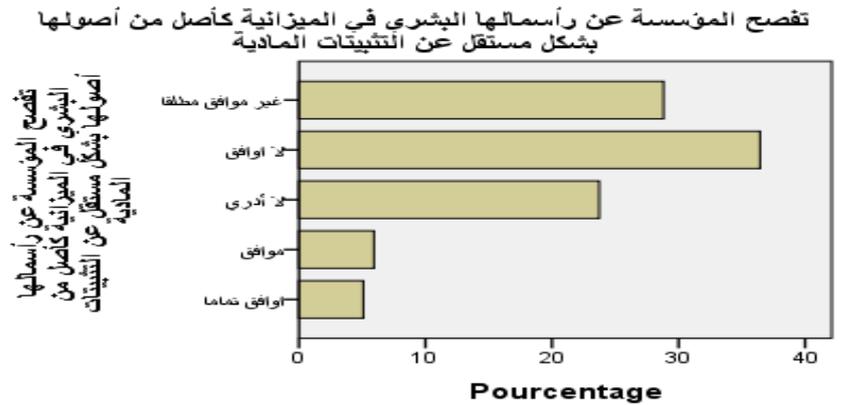


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

هناك تقارب بين النتائج بين موافق وغير موافق ، انطلاقا من الاختلاف الكائن بين فكرة الافصاح في حد ذاته ، فقد وافق حوالي 43.4% بين (موافق و موافق تماما) ، على أن الافصاح عن الموارد البشرية يتم في صلب القوائم المالية ، باعتبار أن المؤسسة تضمن قائمة حسابات النتائج بيان يخص مواردها البشرية ، بقيمة جميع التكاليف التي تتكبدها .وهو افصاح في حد ذاته. بينما ، وفي جهة معارضة لم يوافق 36.5% ، بين (31.4% غير موافق ، و 5.1% غير موافق تماما) ، أن مؤسساتهم تعتمد فعلا مبدأ الافصاح باعتبار أن قائمة المركز المالي تخلو من أي بيانات تخص مواردها البشرية ، و التزم 10.2% الحياد ، وذلك بالإجابة ب (لا أدري).

جدول رقم 3-22 : عرض نتائج الفقرة الثالثة، المجال الأول ، المحور الثاني

	العدد	% النسبة
موافق تماما	6	5.1
موافق	7	5.9
لا أدري	28	23.7
لا أوافق	43	36.4
غير موافق مطلقا	34	28.8
الاجمالي	118	100

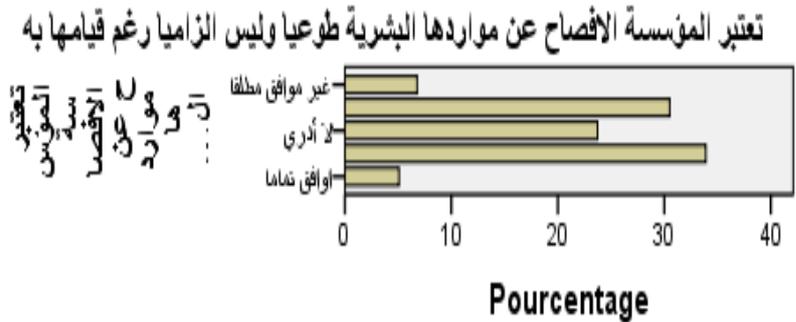


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

فكرة أن المؤسسة تفصح عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية ، لاقت الرفض من حوالي 65.2% ، لأن قائمة المركز المالي حسبهم لا تحوي أي بيان يخص رأسمال البشري. وعبر 23.7% منهم بالحياد بالإجابة ب (لا أدري).

جدول رقم 3-23 : عرض نتائج الفقرة الرابعة، المجال الأول ، المحور الثاني

	NB	% cit
موافق تماما	6	5.1
موافق	40	33.9
لا أدري	28	23.7
لا أوافق	36	30.5
غير موافق مطلقا	08	6.8
Total	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

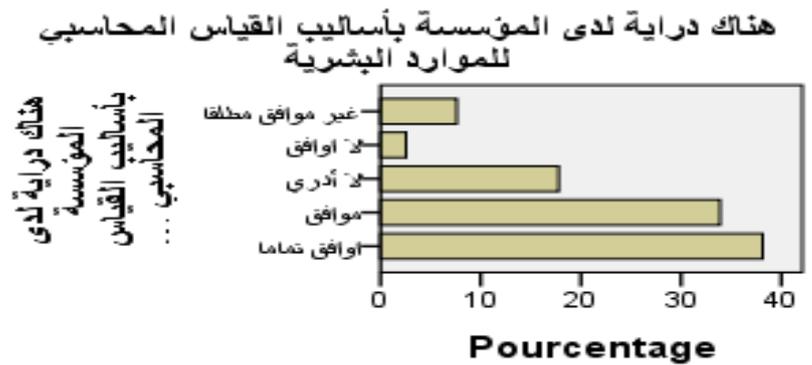
في تحليل هذا التساؤل بالضبط لاقينا تضاربا في الاجابات حيث كانت نسبة 39% ، بين موافق وموافق تماما ، ونسبة 37.3% بين غير موافق وغير موافق تماما ، والتزم 23.7% الحياد بإجابة (لا أدري)، وأساس التضارب و التقارب بين النسبتين الأوليتين ، هو مفهوم فكرة الإفصاح أساسا ، فعلى أساس تحليل الفقرة السابقة ، لاحظنا أن الفئة الموافقة باعتماد المؤسسات الإفصاح ناجمة أساسا من قناعتها أن الإفصاح موجود حتى ولو لم يكن في قائمة المركز المالي فالإفصاح دون التأصيل فكلاهما منفصل عن الآخر ، وبذلك

اعتبرت في هذه الفقرة أن الافصاح طوعي وليس الزامي . أما الفئة الراضية ، فهي تلك التي رفضت اساسا فكرة الافصاح نظرا لغياب فكرة تأصيل الموارد البشرية ، فكيف تجيب بإلزامية الافصاح من عدمه ، ان لم يكن هناك افصاح في قائمة المركز المالي أساسا.

➤ المجال الثاني : آليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة

جدول رقم 3- 24 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	45	38.1
موافق	40	33.9
لا أدري	21	17.8
لا أوافق	3	2.5
غير موافق مطلقا	9	7.6
الاجمالي	118	100

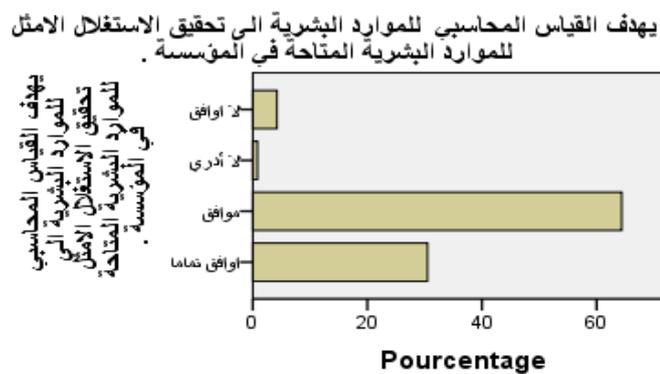


المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

وافق 33.9 % ، و 38.1% وافقوا تماما على أن المؤسسات التي يشتغلون بها لديها دراية بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية . بينما رفض 2.5 % و 7.6 % غير موافقون مطلقا بأنه هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية.

جدول رقم 3- 25 : عرض نتائج الفقرة الثانية، المجال الثاني ، المحور الثاني

	العدد	% النسبة
موافق تماما	36	30.5
موافق	76	64.4
لا أدري	1	0.8
لا أوافق	5	4.2
غير موافق مطلقا	00	00
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

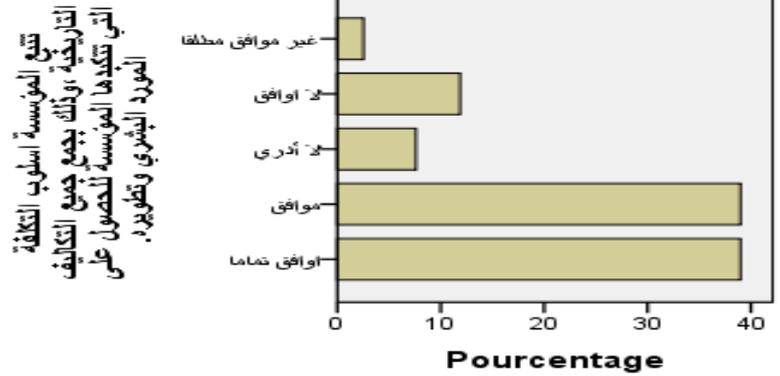
يلاحظ أن النسبة الأعلى قدرت ب 64.4% موافق ، تليها 30.5% موافق تماما أي ما يقارب 95% ، كانت اجاباتهم أن

القياس المحاسبي للموارد البشرية يضمن فعلا الاستغلال الأمثل لها .

جدول رقم 3- 26 : عرض نتائج الفقرة الثالثة، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	46	39
موافق	46	39
لا أدري	9	7.6
لا أوافق	14	11.9
غير موافق مطلقا	03	2.5
الاجمالي	118	100

تتبع المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره.



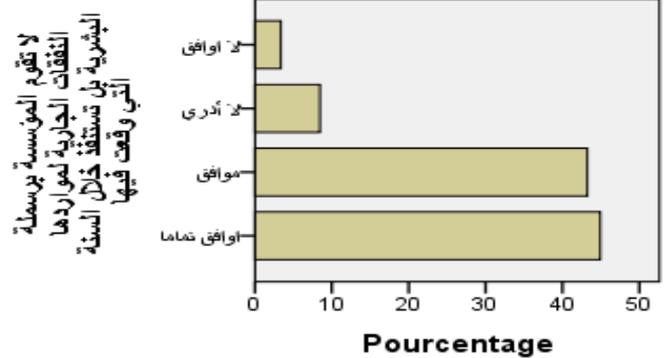
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

أجاب 92 فردا من أصل 118 فردا من العينة المبحوثة ، أي ما يعادل 78 % ، منهم بأن المؤسسات تعتد اسلوب التكلفة التاريخية عند قياس تكلفة الموارد البشرية ، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها هذه الاخيرة للحصول على المورد البشري وتطويره . و أجاب 14.4% بالرفض بين غير موافق و غير موافق اطلاقا ، وذلك لعدم ادراك المفهوم لغياب استعمال المصطلح في حد ذاته.

جدول رقم 3- 27 : عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	53	44.9
موافق	51	43.2
لا أدري	10	8.5
لا أوافق	4	3.4
غير موافق مطلقا	00	00
الاجمالي	118	100

لا تقوم المؤسسة برسمة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها



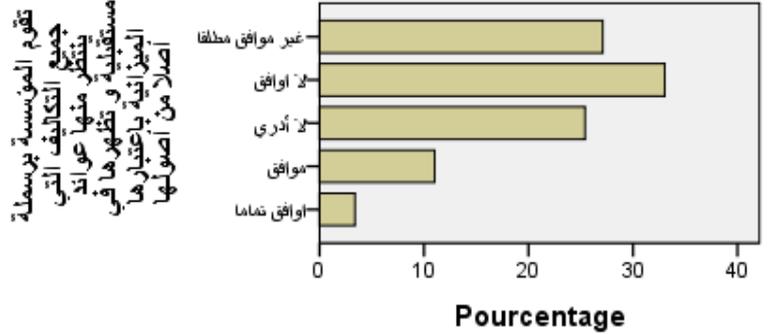
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

وافق 43.2 % و 44.9 % وافقوا تماما أن المؤسسات التي يشتغلون بها لا تقوم برسمة النفقات الجارية لمواردها البشرية ، بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها . أي ان المؤسسات عينة الدراسة تعتبر جميع التكاليف المتعلقة بمواردها البشرية نفقات جارية تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها.

جدول رقم 3- 28 : عرض نتائج الفقرة الخامسة ، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	4	3.4
موافق	13	11
لا أدري	30	25.4
لا أوافق	39	33.1
غير موافق مطلقا	31	27.1
الاجمالي	118	100

تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها



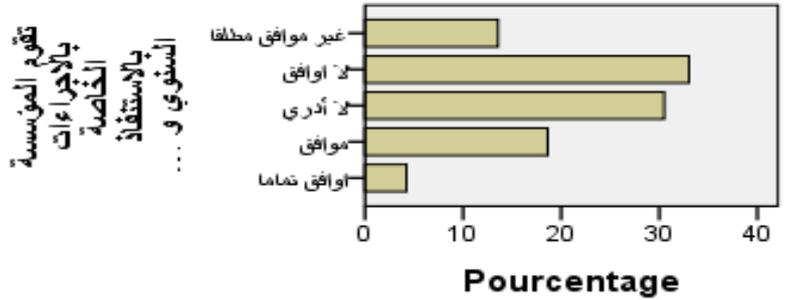
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

لم يوافق 33.1 بالمائة و 27.1 بالمائة لم يوافقوا تماما أن مؤسساتهم تقوم برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية ، و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها كالتدريب و التطوير، وهذا ما يدعم اجاباتهم السابقة . و النسبة المتبقية كانت اغلبيتها 25.4 بالمائة أجابوا ب (لا أدري)، أن مايفوق 80 بالمائة لم يتفقوا أن هناك بيان يخص الموارد البشرية ضمن الميزانية المالية.

جدول رقم 3- 29 : عرض نتائج الفقرة السادسة ، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	% النسبة
موافق تماما	5	4.2
موافق	22	18.6
لا أدري	36	30.5
لا أوافق	39	33.1
غير موافق مطلقا	16	13.6
الاجمالي	118	100

تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية



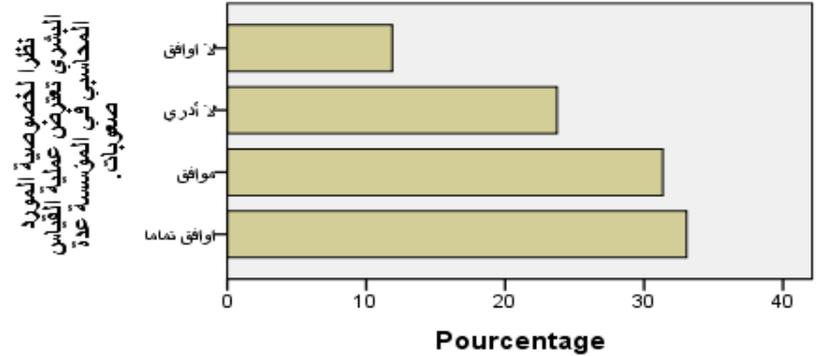
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

قدرت النسبة الاعلى ب 33.1 % ، وهي تخص الذين لم يوافقوا أن المؤسسات تقوم بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية ، باعتبار انه ليس هناك اساسا محاسبة تتعلق بهذا النوع من الموارد، تليها نسبة 33.5% أجابوا ب (لا أدري).

جدول رقم 3- 30 : عرض نتائج الفقرة السابعة ، المجال الثاني ، المحور الثاني.

	العدد	%النسبة
موافق تماما	39	33.1
موافق	37	31.4
لا أدري	28	23.7
لا أوافق	14	11.9
غير موافق مطلقا	00	00
الاجمالي	118	100

نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة صعوبات.



المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

عبر حوالي 64.5 % بين موافق وموافق تماما ، على أن عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة ، تعترضها العديد من الصعوبات ، و القبول هنا أساسا قائم انطلاقا من فكرة خصوصية المورد البشري ، فبعض الباحثين لم تستهويه فكرة ارتباط كلمة قياس بكلمة مورد بشري ، فلا يمكن ادماج الكلمتين معا ، نظرا لأن العنصر البشري لا يمكن قياسه حسبهم . فهو ليس جمادا ، وقيمه تفوق أي تعبير أو تقدير.

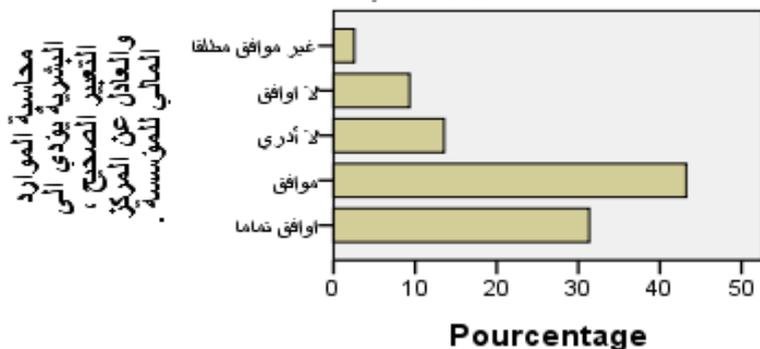
ثالثا- تحليل بيانات المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة

المجال الأول : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و صدق القوائم المالية

جدول رقم 3- 31 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الأول ، المحور الثالث

	العدد	%النسبة
موافق تماما	37	31.4
موافق	51	43.2
لا أدري	16	13.6
لا أوافق	11	9.3
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ، والعدل عن المركز المالي للمؤسسة .



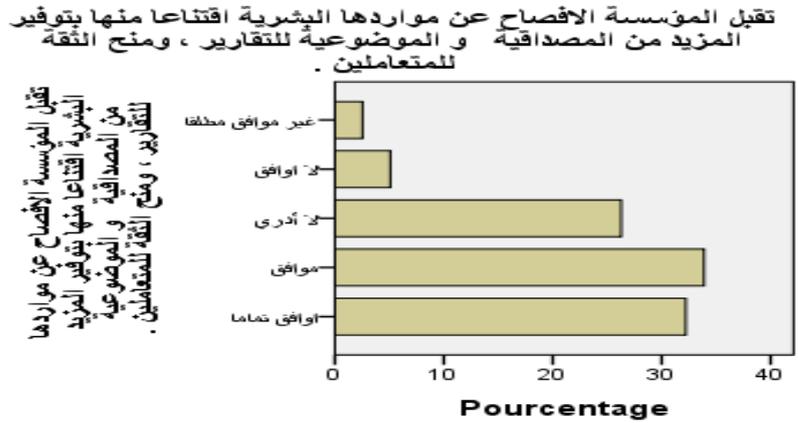
المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

فقط وقبل بدء التحليل نشير الى أنه وهنا ، الفقرات لا تخص المؤسسة لأنه أساسا لا يوجد تطبيق لمحاسبة الموارد البشرية فيها ، فلقد عبر 89 من أصل 118 (ما يمثل 74.6 % فردا بين موافق وموافق تماما) الذين يمثلون أفراد العينة أن محاسبة الموارد البشرية يؤدي

الى التعبير الصحيح و العادل عن المركز المالي للمؤسسة . واجابات هؤلاء معتمدة على اطلاعهم على اسس محاسبة الموارد البشرية . فقد عبر 56.8% أنهم على دراية بمفهوم محاسبة الموارد البشرية بما يكفي للإجابة عن الفقرات.¹

جدول رقم 3-32 : عرض نتائج الفقرة الثانية، المجال الأول ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	38	32.2
موافق	40	33.9
لا أدري	31	26.3
لا أوافق	6	5.1
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100



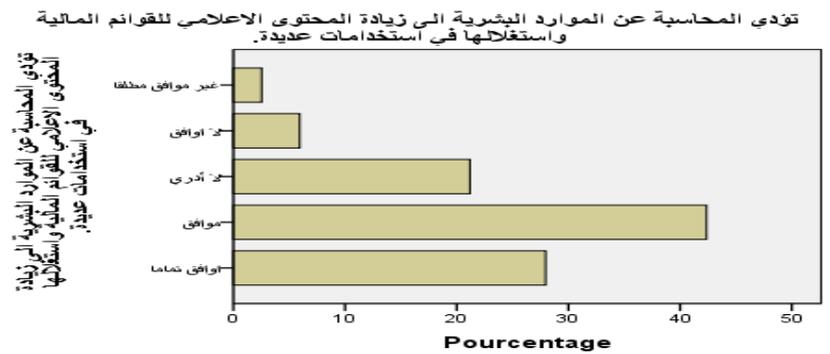
المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

تقبل 33.9% (موافق) و 32.2 (موافق تماما) ، أنه لو تم التطبيق الفعلي لمحاسبة الموارد البشرية ، فان المؤسسة تقبل الإفصاح عن مواردها البشرية كأصل من أصولها ، ضمن قائمة المركز المالي اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصداقية و الموضوعية للتقارير ، مما يمنح الثقة للمتعاملين ، والذين يطلبون بيانات خاصة عن الموارد البشرية .

وأجاب 26.3 % ب (لا أدري) نظرا لعدم امكانية الاجابة ، في ظل عدم التطبيق الفعلي لهذا النوع من المحاسبة في المؤسسات عينة الدراسة.

جدول رقم 3-33 : عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الأول ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	33	28
موافق	50	42.4
لا أدري	25	21.2
لا أوافق	7	5.9
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

¹ انظر تحليل الفقرة 5 من المحور الأول.

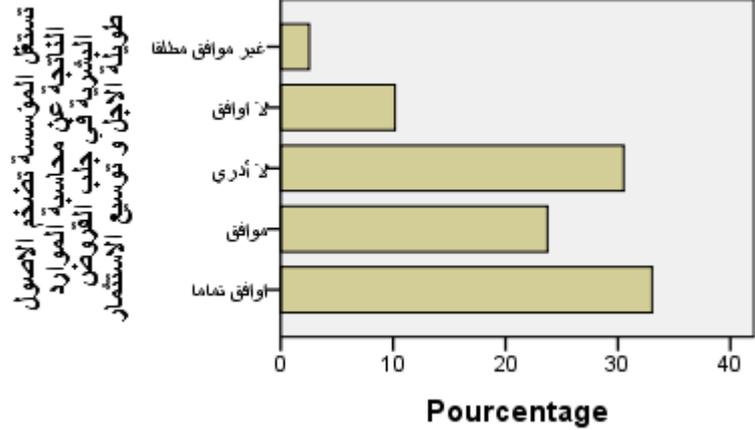
النسبة الأكبر قدرت ب 42.4% موافق على أن المحاسبة عن الموارد البشرية ، تؤدي الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية ، و استغلالها في استخدامات عديدة .بينما وافق 28% تماما على ذلك و بذلك ، فان مضمون الفقرة مقبول لدى المؤسسة . لأن الفكرة مرفوضة لدى 8.4% فقط من العينة المبحوثة .

المجال الثاني :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار

جدول رقم 3-34 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثاني ، المحور الثالث

	العدد	%النسبة
موافق تماما	39	33.1
موافق	28	23.7
لا أدري	36	30.5
لا أوافق	12	10.2
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الأجل و توسيع الاستثمار



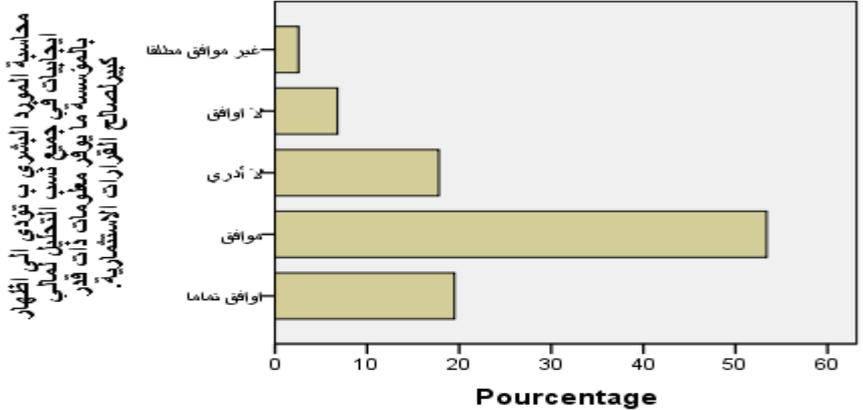
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

قدرت نسبة 33.1% ل (موافق تماما)، و 23.7% ل (موافق) أن المؤسسة تستغل تضخم الأصول الناتجة لو طبقت محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الأجل ، ومنه توسيع الاستثمار فتأصيل المورد البشري ينتج عنه زيادة في اصول المؤسسة التي تعتبرها كضمان لجلب قروض اضافية تستخدمها في تمويل استثماراتها.

جدول رقم 3-35 : عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الثاني ، المحور الثالث

	العدد	%النسبة
موافق تماما	23	19.5
موافق	63	53.4
لا أدري	21	17.8
لا أوافق	8	6.8
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

محاسبة المورد البشري ب تؤدي الي اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات ذات قدر كبير لصالح القرارات الاستثمارية.



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

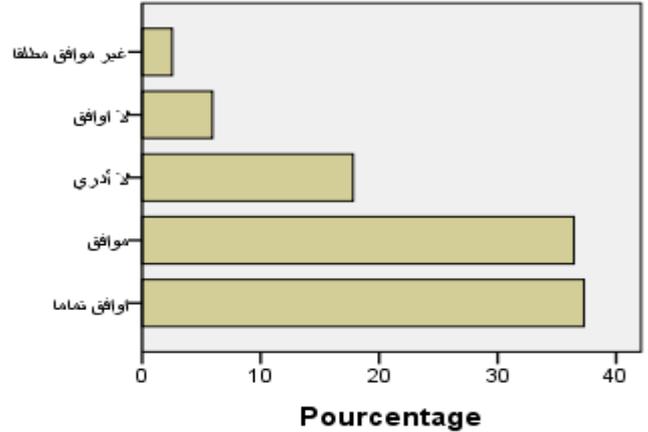
هذه الفقرة وجدت قبولاً بنسبة 72.9%، بين موافق وموافق تماماً أن محاسبة الموارد البشرية بعد تأصيل المورد البشري، تؤدي إلى اظهار بند جديد يتعلق بالأصول البشرية، يتم من خلالها استحداث نسب جديدة في التحليل المالي بالمؤسسة مما يوفر معلومات ذات قدر كبير من الأهمية تساهم في اتخاذ قرارات جديدة تساهم لا محالة في توسيع المجالات الاستثمارية للمؤسسة .

جدول رقم 3-36 : عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الثاني ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماماً	44	37.3
موافق	43	36.4
لا أدرى	21	17.8
لا أوافق	7	5.9
غير موافق مطلقاً	3	2.5
الاجمالي	118	100

ادراج الموارد البشرية ضمن الأصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال السنة

ادراج الموارد البشرية ضمن الأصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال السنة



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

ادراج الموارد البشرية ضمن الأصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر ، ويتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال السنة، وهذا ما وافق عليه 37.3% عليه ، ووافق تماماً 36.4% كذلك حيث اعتبار فكرة التأصيل والمحاسبة للمورد البشري يؤدي لا محالة الى تغير في صافي الربح انطلاقاً من رفع الاستثمارات.

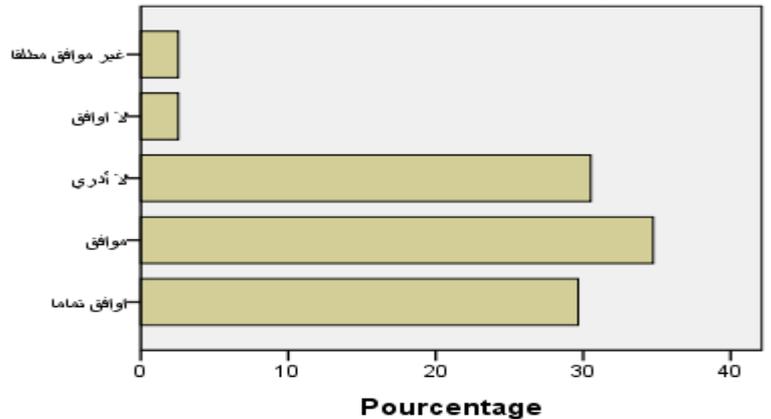
المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح

جدول رقم 3-37 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الثالث ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماماً	35	29.7
موافق	41	34.7
لا أدرى	36	30.5
لا أوافق	3	2.5
غير موافق مطلقاً	3	2.5
الاجمالي	118	100

تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.

تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.



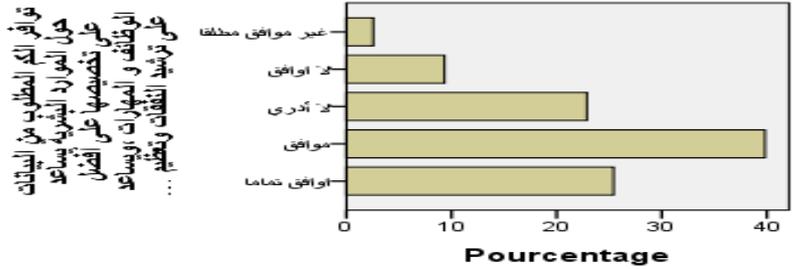
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

اجاب 76 فردا من بين 118 من أفراد العينة بالقبول بين موافق وموافق تماما أن المحاسبة عن الموارد البشرية وفي اطار القياس المحاسبي لهذا المورد تسمح بتحديد العائد و التكلفة له وبدقة .وكان 36 فردا قد أجابوا ب (لا أدري)، نظرا لعدم تمكنهم من الاجابة بحجة أن التطبيق غير وارد ، وبذلك لا يمكنهم التحقق من ذلك.

جدول رقم 3- 38 : عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الثالث ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	30	25.4
موافق	47	39.8
لا أدري	27	22.9
لا أوافق	11	9.3
غير موافق مطلقا	3	2.5
الاجمالي	118	100

توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، ويساعد على ترشيح النفقات وتعظيم الأرباح



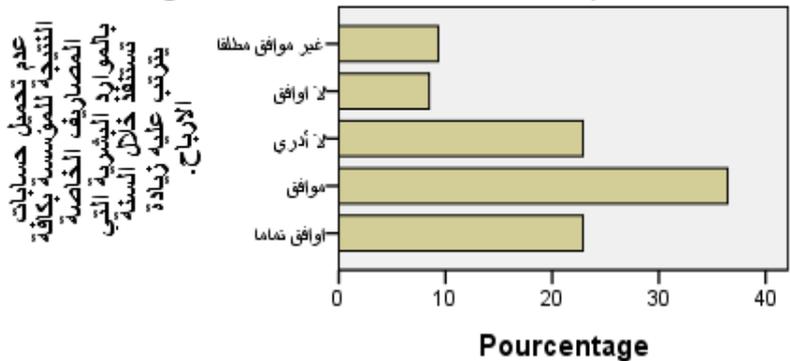
المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

كتدعيم للإجابات السابقة ، فقد وافق 77 فردا من حجم العينة أي ما يقدر ب 65.2% بين موافق وموافق تماما أن توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية بالمؤسسة ، تساعد على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف و المهارات مما يساعد على ترشيح النفقات ، ومنه تعظيم الأرباح. بينما رأى 11.8 % منهم غير ذلك .

جدول رقم 3- 39 : عرض نتائج الفقرة الثالثة ، المجال الثالث ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	27	22.9
موافق	43	36.4
لا أدري	27	22.9
لا أوافق	10	8.5
غير موافق مطلقا	11	9.3
الاجمالي	118	100

عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح.



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

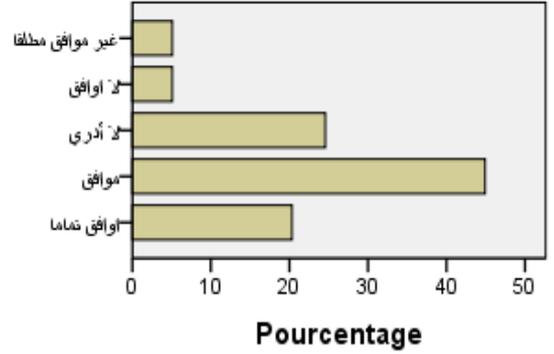
نشير دائما عند التحليل الى النسبة المتغلبة ، حيث تغلبت هنا نسبة 59.3% باجاباتها بين موافق وموافق تماما أنه عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشري التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح فعلا.

جدول رقم 3-40 : عرض نتائج الفقرة الرابعة ، المجال الثالث ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	24	20.3
موافق	53	44.9
لا أدري	29	24.6
لا أوافق	6	5.1
غير موافق مطلقا	6	5.1
الاجمالي	118	100

تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الي انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الي زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .

تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الي انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الي زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .



المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

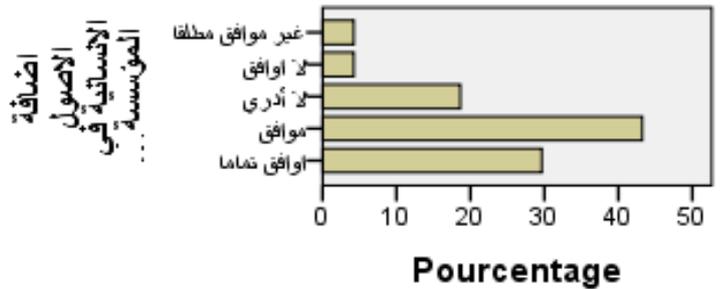
اشعار الفرد ، بأنهم موارد (انطلاقا من فكرة التأصيل) ، وأنهم يضيفون قيمة للمؤسسة ، يزيد من ولائهم و يدفعهم الي زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الأرباح للمؤسسة ، وبذلك فقد وافق 65.2% على ذلك ، حيث (20.3% موافق، 44.9 موافق تماما)، والتزم 24.6% الحياد بإجابة لأدري ، وكانت نسبة 10% غير موافق على ذلك .

المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة

جدول رقم 3-41 : عرض نتائج الفقرة الأولى ، المجال الرابع ، المحور الثالث

	العدد	% النسبة
موافق تماما	35	29.7
موافق	51	43.2
لا أدري	22	18.6
لا أوافق	5	4.2
غير موافق مطلقا	5	4.2
Total	118	100

اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الي مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق .

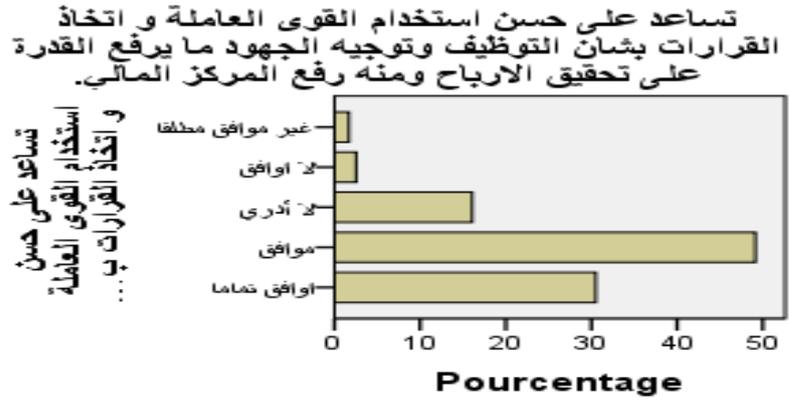


المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات Spss

وافق 43.2% ، ووافق تماما 29.7% أن اضافة الأصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الأصول يترتب عنه تضخم المركز المالي ، ويوحي بزيادة ثقل المؤسسة في السوق ، وأجاب 18.6% ب لا أدري بحكم عدم الاطلاع على المفاهيم المتعلقة بهذا النوع من المحاسبة ، وعدم تطبيق الفكرة اساسا في مؤسساتهم بحكم أن فكرة التأصيل غير واردة .

جدول رقم 3-42 : عرض نتائج الفقرة الثانية ، المجال الرابع ، المحور الثالث

	العدد	%النسبة
موافق تماما	36	30.5
موافق	58	49.2
لا أدري	19	16.1
لا أوافق	3	2.5
غير موافق مطلقا	2	1.7
الاجمالي	118	100



المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات Spss

حوالي 79.8% من العينة المبحوثة بين موافق بنسبة 49.2% ، وموافق تماما بنسبة 30.5% اجابوا أن المحاسبة عن المورد البشري في المؤسسة تساعد على حسن استخدام القوى العاملة ، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن التوظيف وتوجيه الجهود مما يرفع قدرة المؤسسة على الانتاج ، وتحقيق الأرباح ومنه رفع قيمة المركز المالي. بينما لم يوافق 2.5% على فكرة الفقرة ، ولم يوافق مطلقا 1.7% على ذلك.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة

أولا - نتائج المحور الخاص برأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه

يتم في هذا الجزء من الدراسة تحليل المحور الخاص بمتغيرات برأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه باستخدام اختبار ستيودنت (Test Student) لأجل التأكد من مدى تحقق كل عبارة من عبارات المحور، وكذلك المحور نفسه، حيث و في اختبار (t) يوجد:

فرضية H0 : عدم وجود اختلاف دال احصائيا بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي (3=2/1+5) ، حيث (sig > 0.05)؛

فرضية H1 : وجود اختلاف دال احصائيا بين المتوسط الفعلي و المتوسط الفرضي (3=2/1+5) ، حيث (sig < 0.05)؛

ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3-43: عرض نتائج المحور الخاص برأس المال البشري في المؤسسة و أهمية المحاسبة عنه

العبارة	القيمة (t)	الدلالة (Sig)	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
يمثل رأس المال البشري العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم، مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة .	17,467	0,000	4,33 0,82±	دلالة اختبار (t) أقل من 0,05، وقيمته موجبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، لوجود اختلاف بين المتوسط الفعلي و المتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب ، اي أن هذه العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل هي درجة موافق تماما تؤكد صحة النتيجة (درجة موافقة كبيرة) .
تتمت المؤسسة بالموارد البشرية ، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة .	10,729	0,000	3,89 0,9±	دلالة الاختبار أقل من 0,05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم .	3,042	0,003	3,35 1,27±	دلالة اختبار t اقل من 0,05 ، وقيمته موجبة و بالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، ومنه تحقق العبارة بدرجة متوسطة (الدرجة الموافقة للمتوسط هي محايد).
تتبني المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية و تطوير قدرات الموارد البشرية .	5,899	0,000	3,61 1,13±	دلالة الاختبار أقل من 0,05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
محاسبة رأس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	4,03	0,000	3,48 1,29 ±	دلالة الاختبار أقل من 0,05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تعتبر المؤسسة العنصر البشري ، أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة.	3,91-	0,000	2,65 0,96±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمتها سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة محايد بانحراف معياري $0,96 \pm$.

<p>يتم قياس قيمة الموارد البشرية ، بصورة مالية ، عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد.</p>	7.44	0,000	3,68 1,00±	<p>دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.</p>
<p>يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية ، وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.</p>	12.04	0,000	3,89 0,81±	<p>دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.</p>
<p>يتم ايصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة.</p>	9.16	0,000	3,76 1,01±	<p>دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.</p>
<p>تتخذ المؤسسة اجراءات وسياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتقوم بإعداد سجلات محاسبية و تحليلية لتسجيل تبويب و قياس قيمة مواردها البشرية.</p>	4,89-	0,000	2,45 1,20±	<p>دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمتها سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة محايد بانحراف معياري 1,20±</p>
<p>تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ، ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة .</p>	0,405-	0,686	2,95 1,13±	<p>الاختبار غير دال احصائيا ، وقيمتها سالبة ، ومنه فان العبارة غير محققة .</p>
<p>تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية</p>	9,32	0,000	3,87 1,01±	<p>دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نتائج تحليل المحور الأول :

- من خلال اجابات العينة المختارة للمؤسسات الثلاثة ، تبين أن هذه الاخيرة تعتبر العنصر البشري عنصرا مهما في أداء أنشطتها مهما بلغت درجة استخدامها للتكنولوجيات المتطورة خاصة فيما يخص المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء، فهي تمتلك تكنولوجيات متطورة في كل فروعها ، لم يمنعها من اعطاء العنصر البشري أهمية بالغة في أداء أنشطتها؛
 - تعتبر المؤسسات مواردها البشرية رأس مال للمؤسسة ، ذو قيمة يجب الحفاظ عليه؛
 - تولي المؤسسات أهمية معتبرة للجانب التطويري لدى الأفراد ، فهي تقوم بتحفيزهم لرفع روح الابداع لديهم ، كما أنها تتبع برنامج تدريبي لتنمية قدرات مستخدميها، وهي بذلك تتحمل تكاليف اضافية لكنها تعود عليها بالنفع مستقبلا؛
 - تلتزم المؤسسات عينة الدراسة بالشفافية و المصداقية و الموضوعية ، عند التعامل بما يتعلق ببيانات الموارد البشرية ؛
 - تستخدم بيانات المؤسسة الخاصة بمواردها البشرية ، لتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم؛
 - توضع البيانات الخاصة برأس المال المؤسسي البشري ، تحت الطلب لكل من يطلبها ، وهنا نقب أن مؤسستي سونلغاز و Sarl corenav التزمتا المبدأ عند التعامل معنا . بل وتم تقديم المساعدة التامة عند تقديمنا لأي طلب يخص مواردها البشرية، أما في المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء فكان قسم المحاسبة و المالية له الصدر الرحب في تقديم البيانات و المعلومات، بل و المساعدة في تحصيل معلومات من أقسام أخرى للإحاطة بآليات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، على عكس قسم الموارد البشرية الذي رفض ولو بالقليل الادلاء بأي بيان يخص الموارد البشرية عجزا وتكاسلا من المشرفين عليه ، بل وبرروا ذلك بأن تقديمنا بيانات يتطلب منهم جهدا اضافيا وهذا لا يعتبر من صلاحياتهم .
 - اعتبرت نسبة معتبرة من المبحوثين أن مفهوم محاسبة رأس المال البشري واضح بمعاله لديهم ؛
 - رغم وضوح مفهوم المحاسبة عن المورد البشري لدى أفراد العينة إلا أن تطبيقها غائب لدى المؤسسات الثلاثة عينة الدراسة؛
 - اعترفت نسبة معتبرة أن التطبيق الفعلي لمحاسبة الموارد البشرية يعتبر مدخلا للاستخدام الأمثل للأصول البشرية ؛
- ولم وخلاصة القول أن : المؤسسات عينة الدراسة تمتلك موارد بشرية تسعى للاهتمام بها بشتى البرامج والسياسات ، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة . ويبقى مفهوم المحاسبة عن هذا النوع من الموارد واضحا في المؤسسة رغم عدم تطبيقه .

ثانيا- نتائج المحور الخاص بالافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له

- يتم في هذا الجزء من الدراسة تحليل المحور الخاص بالافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له باستخدام اختبار ستيودنت (Test Student) لأجل التأكد من مدى تحقق كل عبارة من عبارات المحور، وكذلك المحور نفسه، بنفس طريقة تحليل المحور السابق ، ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في ما يلي:

1- المجال الأول الخاص بالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية

الجدول رقم 3-44: عرض نتائج المجال الأول الخاص بالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية

العبارة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
تعتمد مؤسستكم سياسة الإفصاح عن مواردها البشرية.	5,806	0,000	3,60 1,12±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة متوسطة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة متوسطة
الإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ، إضافة الى ملاحظات توضيحية مهمشة في الملاحق.	2,50	0,014	3,27 1,21±	دلالة اختبار t أقل من 0.05 ، وقيمه موجبة و بالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، ومنه تحقق العبارة بدرجة متوسطة (الدرجة الموافقة للمتوسط هي محايد).
تفصح المؤسسة عن رأس مالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن الثبينات المادية.	7,97-	0,000	2,22 1,08±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمه سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة غير موافق بانحراف معياري±1,08 .
تعتبر المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية طوعيا وليس الزاميا رغم قيامها به.	0,000	1,000	3,00 1,06±	الاختبار غير دال احصائيا ، ومنه فان العبارة غير محققة .
المجال الأول: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	6,97-	0,000	2,89 0,89±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمه سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة محايد بانحراف معياري±0,89 .

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

2- نتائج المجال الثاني الخاص باليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة
الجدول رقم 3-45: عرض نتائج المجال الثاني الخاص بالقياس المحاسبي للموارد البشرية.

العبارة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية.	8,62	0,000	3,92 1,16±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة في المؤسسة.	19,80	0,000	4,21 0,664±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق تماما (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تتبع المؤسسة أسلوب التكلفة التاريخية لقياس قيمة المورد البشري و ذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري و تطويره .	10,02	0,000	4,00 1,08±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
لا تقوم المؤسسة برسكلة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها . (كالرواتب و الأجور)	18,39	0,000	4,29 0,76±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق تماما (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تقوم المؤسسة برسكلة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها اصلا من أصولها (كالتدريب و التطوير)	6,92-	0,000	2,30 1,09±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمته سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة غير موافق بانحراف معياري ±1,09

تقوم المؤسسة بالإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية.	3,37-	0,001	2,66 1,06±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمتها سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارة غير محققة ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة محايد بانحراف معياري±1,06.
نظرا لخصوصية المورد البشري ، تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة صعوبات.	9,16	0,000	3,85 1,01±	دلالة الاختبار أقل من 0,05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
المجال الثاني: اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	5,89-	0,000	2,52 0,87±	دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمتها سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارات الخاصة بالمجال الثاني و المتعلق بآليات القياس المحاسبي محقق ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة غير موافق بانحراف معياري±0,87.
المحور الثاني: الإفصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له .	6,97-	0,000	2,55 0,699±	هنا دلالة الاختبار أقل من 0,05، وقيمتها سالبة ، ومنه قبول الفرضية H1 ، في الاتجاه السالب ، ومنه فالعبارات الخاصة بالمحور الثاني غير محققة عموماً ¹ ، وهذا ما تؤكد قيمة المتوسط التي تقابل درجة غير موافق بانحراف معياري±0,699.

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نتائج تحليل المحور الثاني:

- فكرة الإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة لاقت تضاربا و اختلافا؛
- من بين الباحثين من أيد أن مؤسساتهم تتبع فعلا سياسة الإفصاح عن مواردها البشرية ، بدليل وجود ولو بيان عن الموارد البشرية ضمن قوائمها المالية أو في الملاحق أو في التهميشات ؛

¹ سنفصل في العبارات المحققة وغير المحققة لاحقا في النتائج.

- والفئة الراضية لفكرة الافصاح عن الموارد البشرية ، كانت اجاباتها اعتمادا على أن المؤسسة لا تفصح عن أصولها البشرية ضمن قائمة المركز المالي ، فهذه القائمة تخلو من أي بيان يخص الموارد البشرية للمؤسسات؛
- فكرة تأصيل الموارد البشرية غائبة اساسا ، و الافصاح عن التكاليف الخاصة بالموارد البشرية يكون في قائمة حسابات النتائج؛
- المؤسسات عينة الدراسة تلم بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية ؛
- تعتمد المؤسسات عينة البحث مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الاستغلال الأمثل لها ؛
- لا تقوم المؤسسات عينة الدراسة برسملة النفقات الاستثمارية الخاصة بمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها ؛
- لا تظهر المؤسسات أي بيان يخص مواردها البشرية ضمن الميزانية ؛
- خصوصية المورد البشري ، صعبت من عملية قياسه ، نقولها رغم أن فكرة القياس أساسا لا تزال غير متقبلة عند ارتباطها بالعنصر البشري.

ثالثا- نتائج المحور الثالث الخاص بأثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة

يتم في هذا الجزء من الدراسة تحليل المحور الموسوم بأثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة باستخدام اختبار ستودنت (Test Student) لأجل التأكد من مدى تحقق كل عبارة من عبارات المحور، وكذلك المحور نفسه، بنفس طريقة تحليل المحاور السابقة ، ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في ما يلي :

1- نتائج المجال الأول: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية

الجدول رقم 3-46: عرض نتائج المجال الأول الخاص بالعلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية

العبارة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
محاسبة الموارد البشرية تؤدي الى التعبير الصحيح ، والعدل عن المركز المالي للمؤسسة .	9,69	0,000	3,91 1,02±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تقبل المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصدقية و الموضوعية للتقارير ، ومنح الثقة للمتعاملين .	9,68	0,000	3,89 1,00±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.

تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	9,73	0,000	3,87 0,97±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
المجال الأول: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	2,93	0,004	3,35 1,31±	دلالة اختبار t اقل من 0.05 ، وقيمته موجبة و وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، ومنه تحقق العبارات الخاصة بالمجال الأول من المحور الثالث بدرجة متوسطة (الدرجة الموافقة للمتوسط هي محايد).

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

2- نتائج المجال الثاني: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة

الجدول رقم 3-47: عرض نتائج المجال الثاني الخاص بالعلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع الاستثمار

العبارة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	7,34	0,000	3,74 1,10±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
محاسبة المورد البشري بالمؤسسة تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل المالي بالمؤسسة مما يوفر معلومات ذات قدر كبير من الاهمية لصالح القرارات الاستثمارية.	9,53	0,000	3,80 0,91±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة .
ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال السنة	10,72	0,000	4,00 1,01±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
المجال الثاني: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	1,39-	0,166	2,82 1,38±	دلالة الاختبار أكبر من 0.05 ، وقيمته سالبة ، وبالتالي الاختبار غير دال احصائيا .

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

3- نتائج المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح

الجدول رقم 3-48: عرض نتائج المجال الثالث الخاص بالعلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح

العبرة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.	9,78	0,000	3,86 0,96±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرحة كبيرة.
توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية بالمؤسسة يساعد على تخصيص الموارد البشرية على افضل الوظائف و المهارات مما يساعد على ترشيد النفقات ومنه تعظيم الأرباح	8,13	0,000	3,76 1,01±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرحة كبيرة
عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح.	4,97	0,000	3,55 1,20±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة متوسطة) .
تحويل النظرة لأفراد المؤسسة من أنهم اعباء الى أنهم اصول يزيد من ولاء الافراد العاملين و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الأرباح للمؤسسة .	7,52	0,000	3,70 1,01±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرحة كبيرة.
المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	3,01	0,003	3,32 1,16±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة محايد تؤكد صحة تحقق العبارة .

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

4- نتائج المجال الرابع :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة

الجدول رقم 3-49 : عرض نتائج المجال الرابع الخاص بالعلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و رفع قيمة المركز المالي

العبارة	القيمة (t)	الدلالة	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري	تحليل النتيجة الإحصائية
اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	9,60	0,000	3,89 1,01±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
تساعد المحاسبة عن المورد البشري في المؤسسة على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات الملائمة بشأن التوظيف وتوجيه الجهود مما يرفع قدرة المؤسسة على الانتاج و تحقيق الارباح ومنه رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة.	13,30	0,000	4,04 0,85±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة موافق (درجة موافقة كبيرة) تؤكد صحة تحقق العبارة بدرجة كبيرة.
المجال الرابع :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	4,58	0,000	3,54 1,28±	دلالة الاختبار أقل من 0.05 ، وقيمة موجبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1 في الاتجاه الموجب ، أي أن العبارة محققة ، وقيمة المتوسط التي تقابل درجة متوسطة .

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

تحليل نتائج المحور الثالث :

- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى اصفاء مصداقية على القوائم المالية ، خاصة قائمة المركز المالي ؛
- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية ،الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية ؛
- تؤدي محاسبة رأس المال البشري ، الى التعبير العادل الموضوعي ،الصحيح عن المركز المالي ؛
- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية لا محالة الى جلب قروض جديدة اضافية ، حيث تعتبر الأصول بقيمتها الجديدة بعد اضافة
قيمة الاصول البشرية اليها كضمان لتلك القروض؛
- و تؤدي الى ظهور ايجابيات جديدة في التحليل المالي ، بعد استحداث نسب جديدة تشجع على الاستثمار؛
- ادراج الموارد البشرية ضمن الأصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر ، ويتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال
السنة.

- أغلب العبارات تحققت ، حيث وافقت عينة الدراسة على أنه:
- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة ؛
- وجود بيانات حول الموارد البشرية بالمؤسسة تساعد على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف و المهارات مما يساعد على ترشيد النفقات ، ومنه تعظيم الأرباح؛
- عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشري التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- تحويل النظرة لأفراد المؤسسة من أنهم أعباء الى أنهم أصول يزيد من ولاء الأفراد العاملين ويدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الأرباح للمؤسسة .
- حسب اجابات العينة المبحوثة ، أغلبية الاجابات وافقت على أن :
- اضافة الأصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الأصول يترتب عنه تضخم المركز المالي ، ويوحي بزيادة ثقل المؤسسة في السوق ؛
- المحاسبة عن المورد البشري في المؤسسة تساعد على حسن استخدام القوى العاملة ، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن التوظيف وتوجيه الجهود مما يرفع قدرة المؤسسة على الانتاج ، وتحقيق الأرباح ومنه رفع قيمة المركز المالي.

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات

لأجل دراسة دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين المركز المالي للمؤسسات يتم تحليل العلاقة الارتباطية بين مجموع المحورين الأول والثاني (محور الأهمية، الإفصاح ، وآليات القياس) وأبعاد (مجالات) المحور الثالث ، ولأن حجم العينة أكبر من 50 فإنه يمكن استخدام معامل بيرسن ، ويمكن توضيح النتائج المتحصل عليها ضمن الجدول الموالي:

جدول رقم 3-50: اختبار الفرضيات

محور الأهمية، الإفصاح ، وآليات القياس (المحورين الأول والثاني)			
المجالات	دلالة اختبار بيرسون	قيمة معامل بيرسون	تحليل النتائج
المجال الأول: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	0,013	0,228	دلالة اختبار بيرسن أقل من 0,05 ، وقيمتها موجبة ، وبالتالي وجود علاقة طردية بين المحور الممثل للمحاسبة عن المورد البشري، وصدق القوائم المالية ، بدرجة ارتباط 22,8% (علاقة ارتباطية طردية رغم أنها ضعيفة) ، ويبقى ذلك حسب آراء المستخدمين الممثلين لمجتمع الدراسة ، وادراكاتهم .
المجال الثاني: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	0,209	0,117	دلالة اختبار بيرسن ، أكبر من 0,05 ، ومنه قبول الفرضية H0، لعدم وجود علاقة ارتباطية دالة احصائية ، بين المحور الخاص بمحاسبة رأس المال البشري ، وتوسيع رقعة الاستثمار بالمؤسسة . حسب آراء مجتمع الدراسة.
المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	0,000	0,331	دلالة اختبار بيرسن أقل من 0,05 ، وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 لوجود علاقة طردية دالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري ، وتعظيم الأرباح لدى المؤسسة ، بدرجة 33,1% . ذلك حسب الآراء الشخصية ستخدمين الممثلين لمجتمع الدراسة ، وادراكاتهم
المجال الرابع: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	0,890	0,013-	دلالة اختبار بيرسن أكبر من 0,05 ، وبالتالي قبول الفرضية H0، لعدم وجود علاقة ارتباطية دالة احصائية ، بين محاسبة رأس المال البشري و رفع قيمة المركز المالي . ولكن هذا حسب الآراء الشخصية للمستخدمين الذين أجابوا على بيانات الاستثمارات التي وزعت عليهم
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	0,035	0,195-	دلالة اختبار بيرسن أقل من 0,05، وقيمة سالبة ، وبالتالي قبول الفرضية H1، لوجود علاقة ارتباطية عكسية دالة احصائية بين المحور الخاص بالمحاسبة عن رأس المال البشري والمحور الثالث كلية ، بدرجة ارتباط -19,5% ، وهي نتيجة تدل على غياب الإدراك لدى مجتمع الدراسة لدور هذا النوع من المحاسبة في تحسين المركز المالي لمؤسساتهم.

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS

للتحليل نتائج اختبار الفرضيات : سيتم اختبار صحة الفرضيات من عدمها ، ولكن ذلك حسب ادراكات المستجوبين من عينة البحث ، وتبقى اجاباتهم تعبر عن آرائهم ، خاصة في ظل عدم التطبيق الفعلي لمحاسبة رأس المال البشري ، ولأن الاجابات كانت مقرونة بعبارة _ لو كانت مؤسستكم تطبق محاسبة رأس المال البشري ، حسب رأيك _ وبذلك كانت دلالات الاجابات ، واختبار الفرضيات كالتالي :

✓ الفرضية الفرعية الأولى:

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية ؛

من خلال حساب معامل بيرسن ، و الذي يدرس العلاقة الارتباطية بين محاسبة راس المال البشري ، وصدق القوائم المالية ، تم التوصل الى أنه فعلا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية؛

للتحقق ومنه تحقق الفرضية الفرعية الأولى ؛

حيث يرى المستجوبون من عينة الدراسة ، أن المحاسبة عن رأس المال البشري تساهم في صدق القوائم المالية.

✓ الفرضية الفرعية الثانية:

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري وتوسيع الاستثمار في المؤسسة ؛

من خلال معامل بيرسن تبين أن الاختبار غير دال احصائيا ، و حسب هذه العينة المدروسة ، وإجاباتهم ، تم التوصل الى :

للعدم تحقق الفرضية الفرعية الثانية .

✓ الفرضية الفرعية الثالثة:

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و تعظيم الأرباح .

من خلال اختبار العلاقة الارتباطية ، تم التوصل الى أنه توجد فعلا علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين المتغيرين ، ومنه :

للتحقق الفرضية الفرعية الثالثة .

✓ الفرضية الفرعية الرابعة :

✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة ؛

من خلال معامل بيرسن تبين أن الاختبار غير دال احصائيا ، وهذا حسب هذه العينة المدروسة ، وإجاباتهم ، و تم التوصل الى :

✓ عدم تحقق الفرضية الفرعية الرابعة .

✓ من خلال دراسة معامل بيرسن ، لتبيان الأثر لمحاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة ، كانت النتيجة أنه هناك علاقة ارتباطية فعلا بين المتغيرين ، لكن قيمة المعامل كانت سلبية ، مما يدل على أن العلاقة عكسية . وهي نتيجة تدل على غياب الإدراك لدى مجتمع الدراسة لدور هذا النوع من المحاسبة في تحسين المركز المالي لمؤسساتهم ، ومنه :

من خلال ما سبق ، ومن خلال ما سبق تم التوصل الى أنه:

تسعى المحاسبة عن الموارد البشرية الى تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة ، مما يساعدها في اختيار القرارات الملائمة ، فجميع المؤسسات عينة البحث تعترف بالأهمية البالغة لمواردها البشرية ، بل وتعتبرهم موارد تحقق قيمة ، تسعى الى رفع قدراتهم ، وتنمية مهاراتهم عن طريق برامج تدريبية و تحفيزية ؛

ولكن ورغم ذلك فان التطبيق الفعلي لهذا النوع من المحاسبة غائب تماما ، رغم أن الفكرة واضحة المعالم لدى العينة المستجوبة . فمعظم الاجابات تمحورت حول أنه لا يوجد أي بيان يخص هذا النوع من الموارد ضمن قائمة المركز المالي للمؤسسات عينة البحث ، ففكرة التأصيل غائبة تماما ، اذ أن مجمل التكاليف تسجل ضمن قائمة الدخل ، باعتبارها تكاليف دورية .

ثم ان الاجابات الخاصة بالمحور الثالث ، والتي تمت الاجابة عليها تحت قيد - في حالة تطبيق محاسبة راس المال البشري في مؤسستكم - ، تم اعطاء اجابات حول تأثير ذلك على المركز المالي للمؤسسة بدءا بالتأثير على القوائم المالية ومصداقيتها ، مروراً بتوسيع رقعة الاستثمار بعد التأصيل ، وصولاً الى فكرة تعظيم الأرباح الى التأثير المباشر على المركز المالي للمؤسسات ، وهنا كانت الاجابات متباينة ، ومتعارضة حيث لم نجد المام حول العلاقة ، و الاثر الذي تتركه هذا النوع من المحاسبة على المركز المالي ، حيث توصلنا من خلال مجموع الاجابات الى أنه لا يوجد دراية كافية ، أنه فعلا هناك أثر ايجابي ، والمبرر الوحيد هو عدم وجود التطبيق الفعلي الذي يجعل المستجوبين من عينة البحث يصلون الى وعي كاف بذلك.

وانطلاقاً من ذلك ، فإننا ومن خلال نتائج هذا الجزء من الدراسة ، لم نتوصل الى نتائج نعتبرها منطقية من منظورنا ، وبالتالي سنخصص ما يلي من الدراسة الى تطبيق محاسبة رأس المال البشري في احدى المؤسسات التي أجرينا بها التريص - سونلغاز - ، وذلك بعد الحصول على المعلومات اللازمة لذلك ، بغية منا في الوصول الى نتائج ملموسة تبين وتؤكد صحة نتائج الاستبيان من عدمها .

المبحث الثالث : تطبيق محاسبة رأس المال البشري في سونلغاز - وحدة المدية -

مما سبق في الجانب النظري ، اتضح جليا أن الشروط المطلوبة لتأصيل المورد البشري متوفرة لديه ، لذا يمكن اعتبار المورد البشري على أنه أصل من أصول المؤسسة ، رغم ما يشوب العملية من عوائق .

من خلال هذا المبحث ، سنحاول إيجاد الاجابة الواضحة و الملموسة للتساؤلات المطروحة سابقا ، لأن الجزء السابق من الجانب التطبيقي الممثل في الاستبانة وما تحويه من عبارات ، نتائجه تبقى نظرية لتطبيق هذا النوع من المحاسبة من عدمه ، فلقد اتفق الجميع من الذين وجهت لهم الاسئلة أنهم على دراية بأصولها رغم عدم وجود التطبيق الفعلي لذلك . فلم نلمس الاثر الفعلي لمحاسبة راس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة والذي يعتبر صلب الموضوع . انطلاقا من ذلك خصصنا هذا المبحث لدراسة التطبيق الفعلي لمحاسبة رأس المال البشري ثم تبيان أثره على المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة .

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز

أولا- التعريف بالمؤسسة:

سونلغاز هي شركة جزائرية مجال نشاطها انتاج و نقل الطاقة وتوزيعها ، وقانونها الاساسي الجديد يسمح لها بالتدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة الى المؤسسة ، ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج . طموحها هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق ، وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين التابعين للقطاع ، كما تساهم سونلغاز في تنمية اقتصاد البلد، و هذا من خلال إنجازها لمشاريع عديدة.

ثانيا- أهداف مؤسسة سونلغاز : تتمثل أهداف مؤسسة سونلغاز في أهداف عامة و أخرى تطلعية :

- الأهداف العامة: يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ إرضاء الزبائن وكسب ثقتهم ؛
- ✓ رفع سمعة المؤسسة إلى أعلى المستويات؛
- ✓ تحقيق كل من: المبادرات، الرقابة، التقييم.

- الأهداف التطلعية:

- ✓ ترقية سمعة المؤسسة بإرضاء الزبائن ؛

✓ المحافظة على البقاء والاستقرار في جميع النشاطات.

المطلب الثاني : رأس المال البشري في المؤسسة

أولا - تستخدم المؤسسة 799 مستخدم موزعين كالآتي :¹

جدول رقم 3-51: تصنيف المستخدمين في سونلغاز

العدد الاجمالي للموظفين	799
اطارات عليا	47 ما يمثل 5.88%
اطارات	131 ما يمثل 16.39%
الكفاءات	350 ما يمثل 43.8%
مستوى تنفيذي	271 ما يمثل 33.91%

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات قسم الموارد البشرية بالمؤسسة

ثانيا- سياسات المؤسسة للاستثمار في رأس المال البشري:

تقوم المؤسسة بتقديم العديد من الامتيازات لمستخدميها ، بغرض تفعيل ادائهم ، وحرصا منها على تنمية قدراتهم ، لقناعتها بدورهم الرئيسي في تحقيق الارباح وذلك كالآتي:

✓ تدرك المؤسسة أهمية التدريب كقوة لها حيث تتيح لمستخدميها فرصة التدريب و التطوير ، فتقوم بتنظيم برامج تدريبية مختلفة

ومتعددة وفي مختلف المستويات اذ تنفق المؤسسة ما يفوق 40 مليون دج من أجل متطلبات التدريب للمستخدمين حيث

بلغت مصاريف التدريب في 2017 ما يقدر ب 47391528 دج لفائدة 196 مستخدم، في مختلف المجالات التقنية ،

وبلغت 34611400 دج لفائدة 127 مستخدم في سنة 2018.

✓ اذن فالمؤسسة تولي أهمية لهذا الجانب في المستخدمين بل وتعتبرهم موارد ذات قيمة.

¹ انظر الملحق رقم 4 .

المطلب الثالث: القياس المحاسبي لراس المال البشري في المؤسسة

من خلال هذا المطلب سنتعرض بالتفصيل الى محاسبة الموارد البشرية ، في المؤسسة رغم أن ما سرد في الجانب النظري لم نجد له واقع لدى المؤسسة . هذا لا يمنع أن المؤسسة تنتهج اسلوبا راقيا في التعامل مع رأسمالها البشري وتوفر لهم الظروف الملائمة لتأهيلهم لأداء وظائفهم بالكفاءة المطلوبة، و هذا ان دل على شيء انما يدل على قناعتها بأن مواردها البشرية هم مصدر ثروتها.

أولا- عرض القوائم المالية للمؤسسة الخاص بسنتي 2017، 2018،

من خلال ما سبق ، فان مؤسسة سونلغاز تعتبر من أهم المؤسسات التي تسعى الى استقطاب الموارد البشرية المفكرة و المبدعة ، وتسعى للحفاظ عليها و تطويرها ن من خلال القيام بدورات تدريبية في جميع المجالات حيث بلغت مصاريف التدريب في المؤسسة للسنتين 2017-2018 كالتالي ¹:

جدول رقم 3-52: تكاليف المستخدمين

البيان	2017	2018
تكاليف التدريب (دج)	47391528	34611400
تكاليف المستخدمين الاجمالية(دج)	969571190.28	941875481.88

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة تخصص جزءا من التكاليف الكلية لتدريب مستخدميها . مما يدل على أن المؤسسة فعلا تنفق أموالا تخص مستخدميها لرفع مستوى أدائهم ورفع قدراتهم البشرية ، مهما وصلت درجة استخدامها للتكنولوجيات المتطورة و الحديثة . فهي تعتبر رأسمالها البشري موردا يحقق قيمة للمؤسسة . ويلاحظ ان هذه التكاليف عرفت انخفاضا في سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 و ذلك لنقصان عدد المتدربين من 196 مستخدم في 2017 الى 127 مستخدم في سنة 2018.

1- قائمة المركز المالي لسنة 2018

¹ المعلومات مقدمة من المؤسسة محل الترخيص (أنظر الملحق رقم 4).

جدول رقم 3-53 : قائمة المركز المالي لسنة 2018¹

الوحدة : دج

الميزانية أصول :

الأصول	القيمة الاجمالية	الاهتلاك	القيمة الصافية
الأصول الثابتة			
مجموع القيم المعنوية			
القيم المعنوية خارج فارق الشراء			
مجموع القيم العينية			
أراضي	10034098.58		10034098.58
البناءات	572238896.27	144905550.72	427333345.55
تجهيزات خاصة	69973332	46628313.95	23345018.05
منشآت تقنية	25634716151.44	12990716597.44	1264399954.00
قيم ثابتة عينية أخرى	2110397899.29	944754506.41	1165643392.88
قيم ثابتة عينية قيد الإنجاز	1401445706.58		1401445706.58
مجموع الأصول الثابتة	29798806084.16	14127004968.52	15671801115.64
الأصول المتداولة			
مخزونات متداولة			
حقوق			
زبائن	2963886226.68	281012961.37	15671801115.64
مدينون آخرون	23528374.43	1899396.95	21628977.48
ضرائب	63429365.75		63429365.75
أصول مالية متداولة			
الخزينة	113645900.09	1087441.64	112558458.45
مجموع الأصول المتداولة	3166423967.94	283999799.96	2882424167.98
مجموع الأصول	32965230052.10	14 411004768.48	18554225283.6

¹ انظر الملحق رقم 2.

ملاحظات		الخصوم
		الأموال الخاصة
		رأس المال
		العلاوات و الاحتياطات
	609178902.10	فروق اعادة التقييم
		النتيجة الصافية
	11207980443.33	حساب الارتباط
	11817159345.43	إجمالي الأموال الخاصة
		الخصوم غير المتداولة
	92300488.76	القروض و الديون المالية
	3825382556.07	مؤونات غير متداولة
	3917683044.83	إجمالي الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
	575542771.46	الموردين وحسابات ملحقة
	52558873.82	ضرائب
	2191281248.08	ديون قصيرة أخرى
		الخزينة
	2819382893.36	إجمالي الخصوم المتداولة
	18554225283.62	إجمالي الخصوم

المصدر : تم اعدادها انطلاقا من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

جدول رقم 3-54: عرض جدول حسابات النتائج لسونلغاز 2018

الوحدة: دج

البيان	2018
1- إنتاج الدورة	2145798607.36
مشتريات مستهلكة	62671652.77-
خدمات خارجية+مشتريات اخرى	364605221.13-
2- استهلاك الدورة	1299812684.81-
3- القيمة المضافة (1)-(2)	845985922.55
أعباء المستخدمين	941875481.88-
ضرائب و رسوم	95107502.31-
4- فائض استغلال إجمالي	190997061.64-
إيرادات وظيفية أخرى	169738070.32
أعباء وظيفية أخرى	618716.43-
مخصصات الاهتلاكات و تدني القيمة	1050655839.35-
استرجاع أعباء المستخدمين	66784472.97
5- النتيجة الوظيفية	1005749074.13-
أعباء مالية	455996.73-
6- النتيجة المالية	455996.73-
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5)+(6)	1006205070.86-
إجمالي المنتجات على الأنشطة العادية	5233627117.78
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	6239832188.64-
8- النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	1006205070.86-
9- النتيجة الغير عادية	
10- النتيجة الصافية للدورة	1006205070.86-

المصدر : تم اعدادها اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ثانياً_ التعليق على القوائم المالية

- من خلال الملاحظة الدقيقة للقوائم المالية للمؤسسة ، وبالضبط قائمة المركز المالي لسنة 2018 ، يلاحظ أنها تكاد تخلو من أي بيانات عن مواردها البشرية . وربما نرجع السبب الى المحاسبة المالية المعتمدة في المؤسسة كباقي المؤسسات الجزائرية ؛
- وعلى الرغم من اعتراف المؤسسة بفعالية مواردها البشرية ، بل واعتبارهم كرأس مال هام في المؤسسة ، الا أنها لا تخصص أي بيان ضمن أصولها المعنوية تحت مسمى - الأصول البشرية - أو تحت مسمى آخر يوحي بذلك كتسميته " الاستثمار في التدريب " ، بعد طرح ما استنفذ من برامج ؛
- فالمؤسسة تهتم فعلا بمواردها البشرية وتقوم بتحفيظهم ، بل وتتبع برنامجا تدريبيا متطورا لتنمية قدرات مستخدميها وتطويرهم ؛
- بالعودة الى قائمة المركز المالي ، وبالضبط في ح / مجموع القيم المعنوية يلاحظ انها بلغت 00 دج¹ لسنة 2018.
- يضم جدول حسابات النتائج قيمة تكاليف المستخدمين الاجمالية بما تحويه من تكاليف ، حيث تقدر قيمتها في 2018 من خلال الجدول السابق ب 941875481.88 دج .

المطلب الرابع: مقارنة بين المركز المالي لسونلغاز قبل و بعد تطبيق محاسبة رأس المال البشري

لتبيان الأثر الفعلي لهذا النوع من المحاسبة الخاص بمحاسبة رأس المال البشري على المركز المالي في المؤسسة ، من خلال اسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري ، فإننا أساسا سنعتمد تطبيق محاسبة رأس المال البشري في المؤسسة ثم تبيان الأثر وفق الخطوات التالية :

أولاً- رسملة مصاريف التدريب لسنة 2018

مما سبق فان مصاريف التدريب قد بلغت 34611400 دج ، لسنة 2018 لفائدة 127 مستخدم² .

وقد تضمنت تكاليف التدريب وهي المصاريف الرأسمالية الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة معطيات حول ما يلي :

- تكاليف تطوير الاداء؛
- تكاليف اعداد و انتاج المادة التدريبية ؛
- تكاليف المعدات و التجهيزات و الانتقالات و المرافق ؛
- تكاليف ادارة عمليات التدريب ؛

¹ أنظر قائمة المركز المالي لسونلغاز 2018 ، (ملحق رقم 02).

² عدد المستخدمين الذين استفادوا من التكوين و التدريب لسنة 2018 هو 127 مستخدم سيتم عرض تفاصيلهم لاحقا فيما يلي . (أنظر الملحق رقم 05)

➤ تكاليف البدلات و مكافآت المدربين و المتدربين ؛

➤ تكاليف انخفاض الانتاجية بسبب التدريب .

نقوم برسملة مصاريف التدريب و التكوين بفتح حساب جديد خاص بالأصول البشرية. حيث تتمثل قيمة كل مورد 272530.709 دج لسنة 2018 ، بقسمة المبلغ الاجمالي لتكاليف التدريب على العدد الاجمالي للموارد المستفيدة منه.¹

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي : سنة 2018

272530.709	ح/ الأصول البشرية	ح/ 2x
272530.709	ح/ مصاريف التكوين	ح/ 6x

تم اعتماد التكلفة التاريخية من أجل تحديد تكاليف الموارد البشرية باعتباره الأسلوب الأكثر ملاءمة و الأقرب للمحاسبة المالية ، كما سيتم اعتبار مصاريف التدريب و التكوين كتكاليف معتمدة لقياس الموارد البشرية .

ثانيا: استنفاد الأصول البشرية

1- حساب العمر الانتاجي للموارد البشرية = المدة المتوقعة للاحتفاظ بالموارد البشري الى غاية سن التقاعد .

سن التقاعد نحدده أخذين بعين الاعتبار مجموع من الظروف المحيطة التي تؤثر على عمره الانتاجي على غرار الظروف الصحية . ولكن هذه المعلومات تبقى سرية لدى المؤسسات لأسباب نجعلها فالعديد منها يرفض التصريح بها ، بل ويعتبرها من خصوصيات العمل.²

اذن : هنا سننعمد مدة الاحتفاظ بالموارد البشري من تاريخ توظيفه الى غاية سن التقاعد ، وذلك للحصول على العمر الانتاجي.³

ويتم حساب (استنفاد المورد البشري) كما هو مبين في الملحق رقم 06.

¹ 127/34611400=272530.709

² ملاحظة : حتى المستخدمين الذين استفادوا من التدريب و التكوين ، تحصلنا على تواريخ ميلادهم و تاريخ توظيفهم لمعرفة العمر الانتاجي لهم، دون الحصول على أسمائهم ، واعتبار ذلك من الخصوصيات التي تمتع المؤسسة عن تقديمها.

³ بموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 فان السن القانوني للتقاعد هو 55 سنة للمرأة و 60 سنة للرجل .

وعليه يكون التسجيل المحاسبي لاستنفاد الأصول البشرية كالتالي:

1228914.12	1228914.12	ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	ح/xx
1228914.12		ح/ استنفاد القيم المعنوية	ح/xx

المطلب الخامس: تبيان أثر تطبيق المحاسبة عن المورد البشري على المركز المالي لسونلغاز

ان تطبيق محاسبة المورد البشري ، ينجر عنه العديد من التغييرات تمس المركز المالي للمؤسسة ، نوردتها كالاتي وفق الخطوات التالية :

أولاً – ان المعالجة المحاسبية للموارد البشرية كأصول معنوية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ، ينجر عنه العديد من التغييرات تمس قائمة المركز المالي (الميزانية المالية) ، فبالنسبة لجانب الأصول نضيف بند جديد تحت مسمى الأصول المعنوية ، ضمن الأصول غير الجارية (غير المتداولة) ، وذلك بعد رسملة تكاليف الاستثمار في الأسهم البشري بقيمة 33382485.9 دج ، ¹ بنسبة 100% لعدم وجود أصول معنوية بسونلغاز قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ثانياً – يلاحظ ارتفاع قيمة الاصول الاجمالية بنسبة 0.17% ، فبعدها كانت الأصول تقدر ب 18554225283.62 دج أصبحت تقدر ب 18587607769.52 دج² ؛

أما فيما يخص جانب الخصوم ندرج قيمة الأصول البشرية في زيادة قيمة الاموال الخاصة بقيمة 33382485.9 دج ؛ وذلك بإدراج حساب صافي الاستثمار في الأصول البشرية (الأصول البشرية _ اهتلاك الأصول البشرية).

ثالثاً – ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية بعد رسملة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية ، ينجر عنه أيضا تغييرات تمس جدول حسابات النتائج 2018، حيث يلاحظ انخفاض في قيمة أعباء المستخدمين ، بقيمة مصاريف التدريب المرسملة و التي قدرت ب 34611400 دج ، و التي تخص 127 فردا، الذين استفادوا من التكوين. كما يتم اطفاء حساب اهتلاك (استنفاد) الأصول البشرية بالقسط السنوي.

ويمكن تلخيص كل ما أوردناه سابقا من خلال توضيح التغييرات على قائمة المركز المالي و على جدول حسابات النتائج كالتالي:

1- التأثير على قائمة المركز المالي:

¹ (قيمة الاستثمار في رأس المال البشري = 34611400 _ 1228914.12) ؛

² (القيمة الاجمالية للأصول = 18554225283.62 + 33382485.9)

جدول رقم 3-55 : أثر محاسبة رأس المال البشري على قائمة المركز المالي

النسبة	الفوارق	القيمة الصافية بعد ادراج محاسبة الموارد البشرية	القيمة الصافية قبل ادراج محاسبة الموارد البشرية	الأصول
				الأصول الثابتة
%100+	+33382485.9	33382485.9		مجموع القيم المعنوية
%100+	+33382485.9	33382485.9		الأصول البشرية
				القيم المعنوية خارج فارق الشراء
				مجموع القيم العينية
		10034098.58	10034098.58	أراضي
		427333345.55	427333345.55	البناءات
		23345018.05	23345018.05	تجهيزات خاصة
		12643999554.00	12643999554.00	منشآت تقنية
		1165643392.88	1165643392.88	قيم ثابتة عينية أخرى
		1401445706.58	1401445706.58	قيم ثابتة عينية قيد الإنجاز
%0.21+	+33382485.9	15705183601.54	15671801115.64	مجموع الأصول الثابتة
				الأصول المتداولة
				مخزونات متداولة
				حقوق
			15671801115.64	زبائن
			21628977.48	مدينون آخرون
			63429365.75	ضرائب
				أصول مالية متداولة
			112558458.45	الخزينة
			2882424167.98	مجموع الأصول المتداولة
%0.17+	+33382485.9	18587607769.52	18554225283.6	مجموع الأصول

المصدر : تم اعدادها اعتمادا على وثائق المؤسسة.

النسبة	الفوارق	القيمة الصافية بعد محاسبة الموارد البشرية	القيمة الصافية قبل ادراج محاسبة الموارد البشرية	الخصوم
				الأموال الخاصة
%100+	+33382485.9	33382485.9		صافي الاستثمار في الأصول البشرية
				رأس المال
				العلاوات و الاحتياطات
		609178902.10	609178902.10	فروق اعادة التقييم
				النتيجة الصافية
		11207980443.33	11207980443.33	حساب الارتباط
				محول من جديد
%0.28+	+33382485.9	11850541831.33	11817159345.43	إجمالي الأموال الخاصة
				الخصوم غير المتداولة
		92300488.76	92300488.76	القروض و الديون المالية
		3825382556.07	3825382556.07	مؤنات غير متداولة
				ضرائب
		3917683044.83	3917683044.83	إجمالي الخصوم غير المتداولة
				الخصوم المتداولة
		575542771.46	575542771.46	الموردين وحسابات ملحقة
		52558873.82	52558873.82	ضرائب
		2191281248.08	2191281248.08	ديون قصيرة أخرى
				الخزينة
		2819382893.36	2819382893.36	إجمالي الخصوم المتداولة
%0.17+	+33382485.9	18587607769.52	18554225283.62	إجمالي الخصوم

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة.

2- التأثير على جدول حسابات النتائج

جدول 3-56 : أثر محاسبة رأس المال البشري على جدول حسابات النتائج

البيان	القيمة قبل ادراج محاسبة الموارد البشرية	القيمة بعد ادراج الموارد البشرية
1-إنتاج الدورة	2145798607.36	2145798607.36
مشتريات مستهلكة	62671652.77-	62671652.77-
خدمات خارجية+مشتريات اخرى	364605221.13-	364605221.13-
2-استهلاك الدورة	1299812684.81-	1299812684.81-
3- القيمة المضافة (1)-(2)	845985922.55	845985922.55
أعباء المستخدمين ¹	941875481.88-	907264082-
ضرائب و رسوم	95107502.31-	95107502.31-
4- فائض استغلال إجمالي	190997061.64-	156385661-
إيرادات وظيفية أخرى	169738070.32	169738070.32
أعباء وظيفية أخرى	618716.43-	618716.43-
مخصصات الاهتلاكات و تدني القيمة ²	1050655839.35-	1051884753-
استرجاع أعباء المستخدمين	66784472.97	66784472.97
5- النتيجة الوظيفية	1005749074.13-	972366527-
إيرادات مالية		
أعباء مالية	455996.73-	455996.73-
6- النتيجة المالية	455996.73-	455996.73-
7- النتيجة العادية قبل الضريبة(5)+(6)	1006205070.86-	972822524-
8- النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	1006205070.86-	972822524-
9- النتيجة الغير عادية		
10- النتيجة الصافية للدورة	1006205070.86-	972822524-

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة.

¹ أعباء المستخدمين كانت تضم جميع المصاريف الخاصة بالموارد البشرية ، لكن بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتم طرح مصاريف التدريب منها باعتبارها استثمارية .

² فيما يخص مخصصات الاهتلاك ، بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية نضيف لها قيمة اهتلاك (استنفاد) مواردها البشرية .

المطلب الرابع: تحليل النتائج و دراسة الفرضيات

- يلاحظ أن القوائم المالية المعدة لسونلغاز خاصة قائمة المركز المالي ، لا تضم أي بند تعبر فيه عن أصولها البشرية ، رغم اهتمامها البالغ بهم ؛
- ففكرة تأصيل الموارد البشرية غائبة في المؤسسة ، أي أن الإفصاح عنه ضمن الميزانية (قائمة المركز المالي) غير موجودة أساسا ، إذ أن سونلغاز تعتبر تكاليف مواردها البشرية مصاريف دورية ضمن حسابات النتائج (حساب أعباء المستخدمين والتي بلغت قيمته في 2018 ما يقدر ب 941875481.88 دج) ؛
- تم رسملة تكاليف التدريب و هي التكلفة الوحيدة التي توفرت لدينا من سولغاز ، وتم اظهارها في قائمة المركز المالي بشكل مستقل عن التثبيات المادية المتوفرة لسونلغاز ؛
- تم اعتماد التقييم وفقا لطريقة التكلفة التاريخية لأنها الأقرب الى الواقع ؛
- تم حساب العمر الانتاجي للموارد الخاضعة للتدريبي وفق الأسس المعتمدة لتقييم الأصول البشرية ؛
- ان تطبيق الخطوات السابقة اجر عنه العديد من التغييرات و التأثيرات التي مست المركز المالي لسونلغاز ، و الدليل هو ما سبق من توضيحات على جداول قائمتي المركز المالي ، و حسابات النتائج؛
- فيما يلي خلاصة لنتائج التحليل ومنها ننطلق الى اثبات صحة فرضيات الدراسة من عدمها :
- ✓ اظهار بند - الأصول البشرية - بقيمة 33382485.9 دج ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية المالية لسونلغاز)، يؤدي الى التعبير الصحيح و العادل عن المركز المالي ، لأن هذا الأخير معتمد على صدق القوائم ؛
- ✓ الاعتراف و الإفصاح عن الموارد البشرية لسونلغاز ضمن القوائم المالية ، يضمن بعضا من الشفافية ، بل ويجعلها تتمتع بالمصدقية و الموضوعية ؛
- وهذا ما يؤكد أنه : تؤثر محاسبة الموارد البشرية ايجابا على صدق القوائم المالية ؛
- ✓ يعتبر المركز المالي صورة فوتوغرافية للوضع المالي للمؤسسة خلال العام ، لتوضيح الأصول و الخصوم وحقوق الملكية ، فهو القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ معين ،
- و هو = الأموال الخاصة (+ نتيجة الدورة في حالة الربح) أو (- نتيجة الدورة في حالة الخسارة) .

قيمة المركز المالي للمؤسسة بعد تطبيق محاسبة رأس المال البشري	قيمة المركز المالي للمؤسسة قبل تطبيق محاسبة رأس المال البشري
972822524- 11850541831=	1006205070- 11817159345 =
10877719307 =	10810954275 =

من الملاحظ ارتفاع قيمة المركز المالي للمؤسسة ، فتطبيق محاسبة رأس المال البشري تؤدي لا محالة الى رفع قيمة الأموال الخاصة نتيجة الاستثمار في الموارد البشرية للمؤسسة ، وارتفاع قيمة نتيجة المؤسسة ايجابا ، و بالتالي ارتفاع قيمة المركز المالي لسونلغاز .

👉 وهذا ما يؤكد صحة ، أنه : تساهم محاسبة الموارد البشرية في رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة .

✓ الرفع من قيمة الأصول من 15671801115.64 دج الى 15705183601.54 دج تؤدي الى زيادة الرأس المستثمر بنفس القيمة المقدرة لها أي ب 33382485.9 دج؛

✓ ونتيجة لارتفاع نتيجة الدورة بفارق 33382485.9 + يؤدي الى جذب مستثمرين جدد ؛

✓ تضخم الأصول بزيادة 33382485.9 دج ، تؤدي الى تشجيع عمليات قروض أخرى بضمان الارتفاع في الأصول ؛

✓ اظهار بند الأصول البشرية يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية ، اذ يمكننا اشتقاق مجموعة من النسب المالية ، نورد بعضا منها كالتالي :

$$+ \text{نسبة الأصول البشرية / اجمالي الأصول} = 18587607769.52 / 33382485.9$$

وتوضح أهمية الأصول البشرية بالنسبة لباقي الأصول ؛

$$+ \text{نسبة الأصول البشرية / الأصول غير البشرية} = 15705183601.54 / 33382485.9$$

وتوضح مدى تركيز المؤسسة على العمل الألي ، وتمثل درجة توازن الأصول البشرية للمؤسسة

✓ ان معاملة الموارد البشرية كموارد فكرية يزيد من ولاء الافراد العاملين ، وشعور الفرد بانه يمثل احد الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة يؤدي الى رفع الروح المعنوية و المبادرة لديه؛

✓ ان التأثير على سلوكيات الافراد (الاعتراف بهم كأصول ذات قيمة) ، يدفع المستثمرين الى استثمار اموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة.

👉 وهذا ما يؤكد ، أنه : تساهم محاسبة الموارد البشرية في توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة ؛

✓ عزل قيمة تكاليف الموارد البشرية التي تعتبرها المؤسسة استثمارية و المقدرة ب 33382485.9 دج من قيمة أعباء المستخدمين ، ورسملة هذه القيمة يؤدي الى التغير بالايجاب في صافي الربح المحقق خلال السنة ، , الدليل هو تغير نتيجة الدورة بفارق 33382485.9 + اي بنسبة قدرها 0.33% ؛

ان عدم تحميل حسابات النتائج بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية يترتب عليه زيادة الأرباح ؛ (فبعد أن كانت قيمة أعباء المستخدمين تمثل 941875481.88 دج اصبحت 907264082 دج) .

👉 وهذا ما يؤكد ، أنه : تؤثر محاسبة الموارد البشرية على تعظيم أرباح المؤسسة ؛

خلاصة الفصل الثالث:

يمثل المورد البشري أهم موارد المؤسسة ، و أهم العناصر المولدة للقيمة الاقتصادية ، وبذلك فان المؤسسات تنفق أموالا للحصول على موارد بشرية ، ثم تطويرها ، والمحافظة عليها.

لكن وبالرغم من أهمية هذا العنصر إلا أنها تصطدم بالإطار التصوري للمحاسبة التقليدية الذي لم يرد فيه اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المؤسسة . وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس ، اضافة الى اختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية .

وبذلك وبعد تحليل نتائج الاستبانة ، التي وزعت على عينة مكونة من ثلاث مؤسسات ، تم التوصل الى أن مفهوم المحاسبة عن هذا النوع من الموارد واضح المعالم ، لكن تأثيره الايجابي على المركز المالي يبقى مجهولا لدى أغلبية المستجوبين ، ولذلك ، ورغبة منا في اثبات الفرضيات ، وإظهار الأثر الفعلي و الملموس لمحاسبة المورد البشري على المركز المالي ، تم تطبيقها على مؤسسة سونلغاز ، والتي توصلنا من خلالها الى أن محاسبة راس المال البشري تؤدي الى احداث تغييرات ايجابية ورقمية على القوائم المالية ، وبالتالي على المركز المالي للمؤسسات.

الخاتمة العامة

تمهيد

تعد الموارد البشرية واحدة من الاصول المعنوية التي تلقى اهتماما كبيرا من طرف العديد من المؤسسات ، خاصة تلك التي تمتلك تكنولوجيا عالية ومتطورة ، نظرا لدورها في تحقيق الأهداف المنشودة .

وبهدف الحصول على هذه الموارد وتنميتها و المحافظة عليها ، تنفق المؤسسات أموالا طائلة ، قد تفوق أحيانا ما تنفقه على بعض الموارد المادية الأخرى . مما فرض على المؤسسات العمل على تطوير أنظمتها المحاسبية حتى تتمكن من قياس المبالغ المالية التي تنفق على هذا النوع من الموارد.

ولا تزال العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة تنادي بضرورة تطبيق - محاسبة رأس المال البشري- والإبلاغ عن هذه الموارد ضمن قائمة المركز المالي لها ، باعتبارها أصلا من الأصول تؤثر على المركز المالي للمؤسسات.

يعد الهدف الأساسي من محاسبة رأس المال البشري ، تقديم بيانات عن قيمة هذه الموارد ، و التكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة النظام ككل ، وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات اللازمة .

و انطلاقا من الأهمية البالغة لمحاسبة رأس المال البشري ، فقد وجدت معظم النظريات المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه - محاسبة الأصول المعنوية - يهتم بقياس القيمة الاقتصادية و التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية ، وتوصيلها في شكل معلومات الى المستخدمين ومتخذي القرارات المالية و الادارية .

وعلى الرغم من ذلك ، فلا تزال هناك فئة من المحاسبين الفكرة ، فهم يرون أن تضمين بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية غير ممكن ، نظرا لخصوصية المورد البشري ، والمشاكل التي تواجه المحاسبين أثناء القياس المحاسبي لهذا النوع من الموارد ، وتحقيق الموضوعية و الموثوقية في نتائج ذلك القياس.

وبين ذاك وذاك ، وعلى غرار العديد من مثيلاتها من المؤسسات ، فلا تزال المؤسسات الجزائرية لا تعتبر العنصر البشري أصلا من أصولها رغم اعترافها بأهميته البالغة في تحقيق أهدافها.

ومن خلال الدراسة التي أجريناها ، توصلنا الى العديد من النتائج الخاصة بالجانب النظري ، و الجانب التطبيقي ، واختبرنا صحة الفرضيات ، كما اقترحنا العديد من التوصيات الهامة التي نراها من منظورنا أنها تضمن التطبيق الفعلي لهذا النوع من

المحاسبة ، بكل ما يترتب عنه من تأثيرات على القوائم المالية ، ومن ثم على المركز المالي للمؤسسة المطبقة لها. مع اشارتنا الى بعض البحوث الممكن إنجازها مستقبلا ، كامتداد لهذه الدراسة وذلك كالتالي.

➤ النتائج المتوصل اليها

➤ من خلال الدراسة النظرية توصلنا الى :

- الاتجاهات الحديثة تتجه نحو معالم جديدة ، تهتم بالموجودات الفكرية أكثر منها المادية ، فتعظيم ماهو مادي يأتي انطلاقا من توافر ماهو فكري ؛
- يعد المورد البشري ذو أهمية كبيرة ، نظرا لدوره في تحقيق أهداف المؤسسة ؛
- تهتم المؤسسات بمواردها البشرية ، اقتناعا منها بأنهم موارد تحقق قيمة لها ، وهي بذلك تسعى للحفاظ عليهم و تنمية قدراتهم ؛
- محاسبة رأس المال البشري ، أسلوب مستحدث في المحاسبة يتطلب تطبيقه على ارض الواقع بذل مجهودات من طرف المؤسسات ؛
- مفهوم المحاسبة عن المورد البشري عرف تطورا عبر مراحل مختلفة ، في كل مرحلة كانت يتقدم نحو حقيقة أن العنصر البشري أصل من اصول المؤسسة ؛
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي ، وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت و مبادئ معينة ، وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري، وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة ؛
- المعايير الواجب توفرها في المورد الاقتصادي حتى يمكن اعتباره اصلا من أصول المؤسسة ، تتوافر في الموارد البشرية ، وهذا كفيل للاعتراف بالموارد البشرية كأحد الأصول ، و بالتالي إظهارها في القوائم المالية؛
- محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بل ترتقي الى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ المحاسبية ، و المقبولة قبولا عاما؛
- رغم توافر معايير الاعتراف المحاسبي لتأصيل الموارد البشرية بدرجة مقبولة ، إلا أنه لا تزال المعالجة التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة ، و المقبولة عموما في التطبيق العملي ؛
- الحد الفاصل في تحديد نوع النفقة هل هي نفقة رأسمالية أو أنها جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقات مستقبلا ؛

- عند التعامل مع الموارد البشرية على انها أصل من أصول المؤسسة فإنها تدرج تلقائيا ضمن الاصول في المركز المالي ؛
- ان استحداث أصول جديدة هي الأصول الانسانية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، ويوحى بزيادة ثقلها بالسوق ؛
- تؤثر محاسبة رأس المال البشري ايجابا على صدق القوائم المالية ؛
- تؤدي محاسبة رأس المال البشري الى توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة ؛
- تؤدي محاسبة رأس المال البشري الى تعظيم أرباح المؤسسة ، ومنه رفع مركزها المالي ؛
- خلاصة القول أن التطبيق الفعلي لهذا النوع من المحاسبة يؤثر ايجابا على المركز المالي للمؤسسات.
- 🔗 **ومن الدراسة الميدانية التي قمنا بها توصلنا الى :**
- تعتبر المؤسسات عينة الدراسة العنصر البشري عنصرا مهما في أداء أنشطتها مهما بلغت درجة استخدامها للتكنولوجيات المتطورة خاصة فيما يخص المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء، فهي تمتلك تكنولوجيات متطورة في كل فروعها ، لم يمنعها من اعطاء العنصر البشري أهمية بالغة في أداء أنشطتها؛
- تتحمل المؤسسات تكاليف اضافية تخصصها لمواردها البشرية لكنها تعود عليها بالنفع مستقبلا؛
- وضوح مفهوم المحاسبة عن المورد البشري لدى أفراد العينة إلا أن تطبيقها غائب لدى المؤسسات الثلاثة عينة الدراسة ؛
- فكرة تأصيل الموارد البشرية غائبة اساسا ، و الافصاح عن التكاليف الخاصة بالموارد البشرية يكون في قائمة حسابات النتائج ؛
- تلم المؤسسات عينة الدراسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية الذي يسعى الى الاستغلال الأمثل لها ، وتعتمد مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- تضاربت واختلفت نتائج الاستبانة مع نتائج النموذج التطبيقي لمحاسبة رأس المال البشري في مؤسسة سونلغاز، حيث نأخذ بالنتائج المتوصل اليها بعد التطبيق في سونلغاز ، ويبقى تحليل الاستبانة إلا نتائج تعبر عن ادراكات و آراء المستجوبين ، والتي تعكس واقع مفهوم محاسبة رأس المال البشري و تأثيره على المركز المالي خاصة في ظل عدم التطبيق الفعلي لها؛
- 🔗 **اختبار الفرضيات :تؤكد النتائج المتوصل اليها في الجانب النظري و التطبيقي على :**
- تحقق الفرضية الفرعية الأولى : توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية؛

وذلك حسب ادراكات المستجوبين وآرائهم، وتم تأكيد ذلك عند تطبيق محاسبة رأس المال البشري على سونلغاز؛

➤ عدم تحقق الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه: توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري وتوسيع الاستثمار في المؤسسة؛

وذلك حسب ادراكات المستجوبين وآرائهم، في ظل عدم وجود محاسبة لرأس المال البشري أساسا، إلا أن التطبيق الميداني في سونلغاز كانت نتيجته عكس ذلك حيث توصلنا الى علاقة و تأثير ايجابي لمحاسبة رأس المال البشري على الاستثمار في سونلغاز.

➤ تحقق الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و تعظيم الأرباح

➤ عدم تحقق الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه: توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة. وذلك حسب ادراكات المستجوبين وآرائهم، ولكن التطبيق الميداني في سونلغاز كانت نتيجته عكس ذلك حيث توصلنا الى علاقة و تأثير ايجابي لمحاسبة رأس المال البشري على رفع قيمة المركز المالي لسونلغاز.

🔗 **التوصيات:** في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة ، نقترح عدة توصيات يمكن أن تساهم من منظورنا في تفعيل متغيرات البحث في المؤسسات عينة الدراسة بصفة خاصة ، و المؤسسات الجزائرية بصفة عامة :

- ضرورة تكريس الاهتمام بالاستثمار في المورد البشري ؛
- تنظيم دورات تدريبية لتنمية الموارد البشرية ، وفق ما تقتضيه متطلبات العصر من تطورات هائلة و متسارعة ، لأنها أساس النجاح في عصر يعتمد على العقول المبدعة ؛
- محاولة مواكبة ما يحصل من تغييرات من خلال اجراء مراجعة للمحاسبة الحالية المعتمدة ، ومعالجة قصورها خاصة فيما يخص مشكلة الافصاح عن المورد البشري ضمن قائمة المركز المالي؛
- اعادة النظر في المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون ، المعالج للأصول غير الملموسة ؛
- ايجاد طريقة موحدة للقياس ، فمشكلة القياس تعتبر أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق هذا النوع من المحاسبة في المؤسسات ؛
- اجراء دورات تكوينية للمؤسسات تعرفهم بأهمية المحاسبة عن المورد البشري و آليات تطبيقها.

للآفاق الدراسة: من خلال مسار التحليل النظري و التطبيقي الذي ركز عليه هذا البحث ، يظهر لنا العديد من الجوانب و الاشكالات الجديدة لمواصلة البحث فيها لأهميتها النظرية و التطبيقية ، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية بين الواقع و المأمول؛
- نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ؛
- محاسبة الموارد البشرية – أوجه التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ؛
- محاسبة راس المال البشري ، وتحليل الاداء المالي في المؤسسات الجزائرية – بين الواقع و التطبيق.

قائمة

المصادر و المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

للكتب:

1. أحمد المعاني و آخرون ، قضايا ادارية معاصرة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2011 ؛
2. أحمد ماهر، الدليل العملي في اختيار الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014 ؛
3. بروسي أن، فن تحفيز العاملين، ترجمة زكي مجيد حسن، بيت الأفكار الدولية، عمان، الأردن؛
4. جرادات، ناصر محمد سعود، وآخرون، إدارة المعرفة ، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن ، 2011 ؛
5. جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية المدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ؛
6. الحبيب، مصدق جميل، التعليم و التنمية الاقتصادية، الدار الوطنية للتوزيع و الإعلان ، بغداد، 1981 ؛
7. حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية ، عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، 2009 ؛
8. حسين القاضي ومأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008،
9. حسين عجلان حسين، استراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن، 2008 ؛
10. خالد الهيبي ، ادارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي ، دار وائل ، عمان ، ، 2003 ؛
11. راوية محمد حسن ، إدارة الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، ، 1999 ؛
12. رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2003 ؛
13. زيد منير عبوي، ادارة الموارد البشرية ، كنوز المعرفة ، ، عمان ، الأردن ، 2008؛
14. علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، اليازوري، عمان، الأردن، 2009 ؛
15. سيد محمد جاد الرب، إدارة الموارد البشرية: موضوعات وبحوث متقدمة، مطبعة العشري، مصر، 2004؛
16. الصباغ عصام عبد الوهاب، إدارة الأفراد، مطبعة الخلود، بغداد، 1993 ؛

17. صلاح الدين عبد الباقي ، " الجوانب العلمية والتطبيقية في إدارة الموارد البشرية بالمنظمات " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001؛
18. عادل حرحوش المرفجي وآخرون ، رأس المال الفكري : طرق قياسه و اساليب المحافظة عليه ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، 2003؛
19. عبد الستار حسين يوسف ، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005؛
20. عبد المعطي عساف ، التدريب وتنمية الموارد البشرية ، دار زهران ، الأردن ، 2009؛
21. علي محمد عبد الوهاب ، سعيد ياسين عامر ، محاسبة الموارد البشرية ، دار المريخ للنشر، 1984 ؛
22. علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب القاهرة، 2001 ؛
23. العميان محمود سلمان، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط2، 2004 ؛
24. غلاب حسن أحمد، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة و التعاون ، القاهرة، مصر ؛
25. كامل بربز، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت، 1997؛
26. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، الجزائر، 1995 ؛
27. نادر محمد ابو الشيخة ، ادارة الموارد البشرية : اطار نظري وحالات عملية ، الطبعة 1 ، دار صفاء للنشر ، الأردن ، 2010 ؛
28. نجم عبود نجم ، إدارة اللاملموسات: إدارة ما لا يقاس ، دار اليازوري ، عمان ، 2010 ؛
29. نوري منير ، تسيير الموارد البشرية ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الجزائر ، 2010 ؛
30. هاني محمد السعيد، رأس المال الفكري : إنطلاقة إدارية معاصرة، الطبعة الأولى، دار السحاب، القاهرة، 2008؛
31. هشام مصطفى الجمل، دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام المالي الوضعي ، دار الفكر الجامعي ، مصر، 2006
32. وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك ، 2007؛
- للرسائل الجامعية:

• أطروحات الدكتوراه:

33. دحماني عزيز، مساهمة الانفاق على رأس المال الفكري في أداء المؤسسة الصناعية ، أطروحة دكتوراه ، العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2015 ؛

34. ريحة قوادرية ، مساهمة الاستثمار في رأس المال البشري في تسيير المعرفة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2016 ؛

35. عبد الصمد سميرة ، دور الاستثمار في رأس المال البشري و تطوير الكفاءات في تحقيق الاداء المتميز بالمنظمات ، رسالة دكتوراه ، جامعة بسكرة ، تسيير الموارد البشرية ، 2016 ؛

36. كهينة شاوشي ، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية ، رسالة دكتوراه ، جامعة بومرداس ، 2015/2016 ؛

37. هندة مدفوني ، الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل استراتيجي لتحسين جودة التعليم العالي ، رسالة دكتوراه ، علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2017 .

• مذكرات الماجستير:

38. ابراهيمي ، نادية ، دور الجامعة في تنمية رأس المال البشري لتحقيق التنمية المستدامة: دراسة حالة جامعة المسيلة ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، 2013 ؛

39. أحمد فهد ديسان المطيري ، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، المبررات والمبادئ والمعوقات ، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، 2010

40. تبة سومية ، دور المعايير المحاسبية و معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي في المؤسسة ، رسالة ماجستير ، بومرداس ، 2014 ؛

41. الدعجة مروى ، كساب محمد ، تحليل العلاقة بين رأس المال البشري وتطبيقات الجودة الشاملة واثرها على الأداء التنافسي ، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال ، 2003 ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، الأردن ؛

42. روتال عبد القادر ، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في مؤسسة جزائرية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2009/2008 ؛

43. سنة عبد الهادي الجعدي ، دور و أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة، 2007؛
44. فضل كمال سالم ، مدى و أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية مالية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، غزة، 2008 ؛
45. محمد طلال محمد أبو الروس ، دور رأس المال البشري في تجديد الأموال في المؤسسات الأهلية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، ادارة أعمال ، غزة ، 2015 ؛
46. محمد عمر سلمان ، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية و استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، غزة ، 2017 ؛
47. محمد منير عودة بشير ، دور أنظمة ذكاء الأعمال في تنمية رأس المال البشري في القطاع المصرفي الفلسطيني ، رسالة ماجستير ، ادارة أعمال ، غزة ، 2015؛
المجلات و الدوريات و التقارير:
48. أسامة على عبد الخالق ، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية وإستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة ، مجلة العمل العربية، العدد(60)، منظمة العمل العربية ، 1995 ؛
49. أيمن عبد الله محمد أبوبكر ، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة ابو ظبي ، 2015 ؛
50. بوحنانة عبلة ، مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية و سبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ، المجلد الثاني ، العدد 25 ؛
51. رشا حمادة، القياس و الإفصاح عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 18، العدد الأول، 2002؛
52. سامي عبد المعروف عبد الرحيم، دراسة انتقادية لمدى اتفاق اطار المحاسبة عن الاصول البشرية مع الفقه المحاسبي ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1986 ؛
53. سعيد عبد الحليم و اخرون ، امكانية رسملة و استنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لأليات الاعتراف به محاسبيا ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية و ادارة الاعمال ، جامعة بسكرة ، العدد 6، 2018 ؛

54. سمية أمين علي ، المحاسبة عن رأس المال الفكري ، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد (60) ، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة ، 2003 ،

55. طارق عبد الحفيظ الشريف ، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية ، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي ، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، المجلد 02 ، العدد 03 ، 2013 ؛

56. عبد المحسن توفيق ، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري و تحديد أثارها على جدوى المعلومات المحاسبية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، 2005 ؛

57. عقاري مصطفى ، المعيار المحاسبي الأول : عرض القوائم المالية ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة باتنة ، العدد الأول ، جوان 2007 ؛

58. الصقر تامر عدل ، محاسبة الموارد البشرية : المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة ، مجلة دراسات البصرة ، العدد 2013 ، 16 ؛

59. قورين حاج قويدر ، التأصيل و القياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الاعمال الحديثة ، مجلة أبحاث اقتصادية و ادارية ، العدد الخامس عشر ، جامعة الشلف ، جوان 2014 ؛

60. لطيف زيود ، عقبه الرضا ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30 ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية ، العدد الثاني ، 2006 ؛

61. المدهون خالد محمد ، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين : دراسة ميدانية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد 17 ، العدد الثاني ، 2014 .

62. الهادي بوقلقول ، أهمية الراسمال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات ، مجلة التواصل ، العدد 24 ، جوان 2009 ؛

للملتقيات و المؤتمرات :

63. آيت زيان ، قرينو حسين ، هندسة وتصميم النظم العامة وإدارة الأعمال في المؤسسات الجزائرية ، الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية ، المركز الجامعي بخميس مليانة ، ديسمبر ، 2006 ؛

64. تواتي بن علي فاطمة ونادية مفيدة، فعالية رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011 ؛
65. رياض بن صوشة ، أهمية ادارة رأس المال الفكري بالمؤسسة الوطنية للجيوفيزياء ،مداخلة الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية، 13_14 ديسمبر 2011؛
66. زهير غراية وعبد القادر بريس، رأس المال الفكري الميزة التنافسية الجديدة لمنظمات الأعمال المعاصرة في ظل التوجه نحو منظمات التعلم، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011 ؛
67. صالح مهدي العامري وطاهر محسن الغالي، رأس المال المعرفي: الميزة التنافسية الجديدة لمنظمات الأعمال في ظل الاقتصاد الرقمي، المؤتمر الدولي حول إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004؛
68. عبابسة الهاشمي ،عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "38" ، " مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان " محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر يومي 23/24 فيفري 2016 ؛
69. عبد الناصر موسى ، رأس المال البشري وأهم مداخل قياسه في ظل اقتصاد المعرفة ، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي السنوي 12، جامعة الزيتونة ، الأردن 22 ، 25 أبريل 2013 ؛
70. عبد الله بن صالح ، سحنون بونعجة ، أساليب القياس و الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الوطني حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2011؛
71. ليث سعد عبد الله، دور الموارد البشرية في بناء منظمة متعلمة مستجيبة، المؤتمر الدولي حول إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004؛
72. محمد راتول وأحمد مصنوعة، الاستثمار الدولي في رأس المال الفكري وأساليب قياس كفاءته، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011 ؛

73. منية خليفة ، أسس تنمية رأس المال الفكري في مؤسسة اقتصادية ، الملتقى الدولي حول رأس المال

الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة ، جامعة الشلف، الجزائر ؛

74. نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد

المعرفة و الكفاءات البشرية، جامعة ورقلة ، 10-09 مارس 2004 ؛

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية :

للكتب :

75. DELAUNAY EKA et autres , la valorisation des entreprises : par une appréciation des ressources humaines , édition technique comptable, 2004 ;

76. Edvinsson, Developing intellectual capital at Skandia, Long Range Planning, 1997

77. Fernandez, Irma Becerra. Knowledge Management (challenge, Solutions, and Technologies), 2004;

78. H. Loning & Y. Pesqueux, Le contrôle de Gestion, ELLIPES, Paris , 2001 ;

79. Porwal L.S, 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co, N. Delhi ;

لللمجلات و الدوريات و التقارير:

80. Flamholtz, Eric, 1971, Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2

81. George Tovstiga and Ekaterina Tulugurova, Intellectual Capital practices and performance in Russian enterprises, journal of Intellectual Capital, volume 8, N04 ;

82. Guthrie. J, Measurement and reporting of intellectual capital, journal of intellectual capital, V1, N2, 2001 ;

83. Mokhtar BENGOUIA , Les approches d'évaluation des ressources humaines au niveau des états financiers des entreprises , MAAREF Revue , Université de Bouira , Partie : science économique , N20, Juin 2016 ;

ثالثا - المواقع الاللكترونية :

84. www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2005-05.pdf.

85. www.ifrs.org/ IIAS

86. www.iasplus.com/ IAS1

87. www.sonelgaz.dz

88. www.lefpedia.com

رابعاً- وثائق داخلية خاصة بمؤسسة سونلغاز:

89. **Bilan financier (passifs et actifs) pour l'année 2018 ;**

90. **TCR (année 2018) .**

الملاحق

الملحق 1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
et de la recherche scientifique
Université de Boumerdès
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة بومرداس
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية
و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

إستبيان دراسة علمية بعنوان:

أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة _دراسة عينة_

ضمن إجراءات الدراسة الميدانية كمتطلب تكميلي لنيل درجة الدكتوراه

تخصص: تسيير المنظمات

إعداد الطالبة : تبة سومية

إشراف الأستاذ الدكتور: شنوف شعيب

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته

السيد /ة الفاضل /ة : تحية طيبة وبعد :

تقوم الطالبة بإعداد دراسة تطبيقية تحت عنوان " أثر محاسبة رأس المال البشري على المركز المالي للمؤسسة - دراسة عينة من المؤسسات - وذلك ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات .ونظرا لما بلغه الموضوع من أهمية في نجاح و إستمرارية المؤسسات ، ورغبة في تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذا البحث ، ترحو الطالبة منكم الإجابة عن التساؤلات الواردة في الإستبانة المرفقة ، إجابة صريحة ودقيقة تُمكن من تحقيق الأهداف المبتغاة من البحث . علما أن دقة النتائج تتوقف على الموضوعية و الدقة في إجاباتكم التي لن تُستغل إلا لأغراض البحث العلمي .

وتتقدم الطالبة بخالص الشكر على ما يُبدل من جهد ووقت لاستيفاء الإجابات مؤكدة لكم أن جميع الآراء المدلى بها سوف تكون محل تقدير. وتكون الطالبة مستعدة بتزويدكم بنتائج الدراسة في حالة رغبتكم في ذلك ، لذا يرجى التكرم بقراءة الفقرات بدقة و الإجابة عليها بوضع علامة (x) أمام الخيار الذي ترونه مناسباً .

- ختاماً تفضلوا منا فائق الاحترام و التقدير

فرضيات الدراسة :

يمكن منذ البداية صياغة الفرضيات التالية :

- ✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و صدق القوائم المالية ؛
- ✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري وتوسيع الاستثمار في المؤسسة ؛
- ✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و تعظيم الأرباح ؛
- ✓ توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين محاسبة رأس المال البشري و رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة .

أولا :البيانات العامة: يرجى وضع العلامة(x) في المكان المناسب

أ_ بيانات تتعلق بالمؤسسة

1.نوع النشاط : تجاري صناعي خدماتي مقاولاتي

أخرى : أذكرها

2.أقدمية المؤسسة :سنة.

3. عدد العاملين بالمؤسسة :.....عامل.

ب_ بيانات شخصية

1.العمر:.....سنة

2. المستوى التعليمي : دكتوراه ماجستير ماستر ليسانس تقني سامي

أخرى : أذكرها

3. سنوات الخبرة : أقل تماما من 5 سنوات بين 5 و 10 سنوات بين 10 و 15 سنة من 15 سنة فأكثر

4. هل استفدت من تكوين حول المنصب الذي تشغله : نعم لا

ثانيا:محاور و فقرات الدراسة: فيما يلي مجموعة من الفقرات و التي نتعرف من خلالها على وجهة نظركم حول مفهوم وتطبيق محاسبة المورد البشري في المؤسسات الجزائرية، ثم اثرها على المركز المالي . وهذا بوضع العلامة(x) في الخانة التي تمثل درجة موافقتكم على العبارة المذكورة.

المحور الأول: رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة

الرقم	العبارات	درجة الموافقة			
		اوافق تماما	موافق	لا أدري	لا أوافق
1	يمثل رأس المال البشري العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم، مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة .				
2	تهتم المؤسسة بالموارد البشرية ، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة .				
3	تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.				
4	تتبنى المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية و تطوير قدرات الموارد البشرية .				
5	محاسبة رأس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.				
6	تعتبر المؤسسة العنصر البشري ، أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة.				
7	يتم قياس قيمة الموارد البشرية ، بصورة مالية ، عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد.				
8	يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلهم ومستوياتهم الادارية ، وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.				
9	يتم ائصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة.				
10	تتخذ المؤسسة اجراءات وسياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتقوم بإعداد سجلات محاسبية و تحليلية لتسجيل تبويب و قياس قيمة مواردها البشرية.				
11	تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ، ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة .				
12	تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية				

المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له :

الرقم	المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	درجة الأهمية			
		اوافق تماما	موافق	لا أدري	لاأوافق
	العبارات				غير موافق مطلقا
1	تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن مواردها البشرية.				
2	الافصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ، اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمشة في الملاحق.				
3	تفصح المؤسسة عن رأس مالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية.				
4	تعتبر المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية طوعيا وليس الزاميا رغم قيامها به.				

الرقم	المجال الثاني: اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	درجة الأهمية			
		اوافق تماما	موافق	لا أدري	لا أوافق
	العبارات				غير موافق مطلقا
1	هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية.				
2	يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة في المؤسسة.				
3	تتبع المؤسسة أسلوب التكلفة التاريخية لقياس قيمة المورد البشري و ذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري و تطويره .				
4	لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها . (كالرواتب و الأجور)				
5	تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها اصلا من أصولها(كالتدريب و التطوير)				
6	تقوم المؤسسة بالإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية.				
7	نظرا لخصوصية المورد البشري ، تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة صعوبات.				

المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي : حسب رأيكم لو أنه تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسساتكم، هل توافق على العبارات التالية :

الرقم	العبارات	درجة الموافقة				
		أوافق تماما	موافق	لا أدري	لا أوافق	غير موافق مطلقا
	المجال الأول: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية					
	محاسبة الموارد البشرية تؤدي الى التعبير الصحيح ، والعاقل عن المركز المالي للمؤسسة .					
	تقبل المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصادقية و الموضوعية للتقارير ، ومنح الثقة للمتعاملين .					
	تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.					
	المجال الثاني: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة					
	تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار					
	محاسبة المورد البشري بالمؤسسة تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل المالي بالمؤسسة مما يوفر معلومات ذات قدر كبير من الاهمية لصالح القرارات الاستثمارية.					
	ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال السنة					
	المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح					
	تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.					
	توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية بالمؤسسة يساعد على تخصيص الموارد البشرية على افضل الوظائف و المهارات مما يساعد على ترشيد النفقات ومنه تعظيم الأرباح					
	عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح.					
	تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولاء الافراد العاملين و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الأرباح للمؤسسة .					

					<p>المجال الرابع: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة</p> <p>اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.</p>
					<p>تساعد المحاسبة عن المورد البشري في المؤسسة على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات الملائمة بشأن التوظيف وتوجيه الجهود مما يرفع قدرة المؤسسة على الانتاج و تحقيق الارباح ومنه رفع قيمة المركز المالي للمؤسسة.</p>

الملحق 2

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		69 973 332,00	46 628 313,95	23 345 018,05	18 952 448,18
Constructions (Batiments et ouvrages)		572 238 896,27	144 905 550,72	427 333 345,55	386 914 865,75
Installations techniques, matériel et outillage		25 634 716 151,44	12 990 716 597,44	12 643 999 554,00	10 882 205 763,04
Autres immobilisations corporelles		2 110 397 899,29	944 754 506,41	1 165 643 392,88	1 016 012 439,97
Immobilisations en cours		1 401 445 706,58		1 401 445 706,58	3 152 120 270,34
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 798 806 084,16	14 127 004 968,52	15 671 801 115,64	15 466 239 885,86
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 963 886 226,68	281 012 961,37	2 682 873 265,31	3 386 753 853,06
		1 934 100,99		1 934 100,99	1 140 450,99
Stocks et encours					
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		23 528 374,43	1 899 396,95	21 628 977,48	13 543 125,37
Impôts		63 429 365,75		63 429 365,75	32 267 090,40
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		113 645 900,09	1 087 441,64	112 558 458,45	195 151 120,61
TOTAL ACTIF COURANT		3 166 423 967,94	283 999 799,96	2 882 424 167,98	3 628 855 640,43
TOTAL GENERAL ACTIF		32 965 230 052,10	14 411 004 768,48	18 554 225 283,62	19 095 095 526,29

mercredi 24 juillet

1

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD MEDEA

DATE 43670.47537037032

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		11 207 980 443,33	10 565 442 810,69
TOTAL CAPITAUX PROPRES		11 817 159 345,43	11 174 621 712,78
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		92 300 488,76	87 885 576,56
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 825 382 556,07	3 275 312 692,52
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 917 683 044,83	3 363 198 269,08
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		575 542 771,46	1 196 785 654,52
Impôts		52 558 873,82	51 003 669,04
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 191 281 248,08	3 309 486 220,87
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 819 382 893,36	4 557 275 544,43
TOTAL GENERAL PASSIF		18 554 225 283,62	19 095 095 526,29

mercredi 24 juillet

1

الملحق 03

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		4 997 104 574,49	4 389 603 115,27
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
I - Production de l'exercice		2 145 798 607,36	1 791 165 141,67
Achats consommés		- 62 671 652,77	- 33 831 956,42
Services extérieures et autres consommations		- 364 605 221,13	- 507 101 338,60
II - Consommation de l'exercice		- 1 299 812 684,81	- 1 429 061 831,70
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		845 985 922,55	362 103 309,97
Charges de personnel		- 941 875 481,88	- 969 571 190,28
Impôts, taxes et versements assimilés		- 95 107 502,31	- 82 680 364,43
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 190 997 061,64	- 690 148 244,74
Autres produits opérationnels		169 738 070,32	168 699 050,42
Autres charges opérationnelles		- 618 716,43	- 159 459,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 050 655 839,35	- 868 343 714,45
Reprise sur pertes de valeur et provisions		66 784 472,97	184 290 678,79
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 005 749 074,13	- 1 288 245 235,72
Charges financières		- 455 996,73	- 9 863 845,99
Prestations reçues frais financiers		0,00	- 1 648 901,88
VI - RESULTAT FINANCIER		- 455 996,73	- 11 512 747,87
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 006 205 070,86	- 1 299 757 983,59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		5 233 627 117,78	4 742 592 844,48
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 6 239 832 188,64	- 6 042 350 828,07
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 006 205 070,86	- 1 299 757 983,59
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	- 82 583 546,31
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 006 205 070,86	- 1 299 757 983,59

mercredi 24 juillet

04 الملحق

FORMATION 2018

N°	Theme de la formation	Age	Ancienneté
1	Guide Technique Gaz	49	12
2	Attaché Juridique	46	21
3	Guide Technique ELEC	53	29
4	Sécurité Incendie (cadre)	36	6
5	Cathographie GAZ (Maitrise)	35	3
6	Cathographie GAZ (Maitrise)	44	4
7	GDO /GAZ(MAITRISE)	31	4
8	GDO /GAZ(MAITRISE)	31	4
9	Secourisme (Exécution)	29	5
10	Secourisme (Exécution)	33	7
11	Sécurité Opérateur	29	2
12	Sécurité Encadrement	31	5
13	Sécurité Opérateur	48	6
14	Sécurité Opérateur	27	4
15	Risque Électriques	34	4
16	Risque Électriques	26	1
17	Risque Électriques	27	2
18	Travaux en Hauteur	31	4
19	Formation Ingénieur d'affaire	52	28
20	Reconversion vers GAZ	40	4
21	Reconversion vers GAZ	34	6
22	Reconversion vers GAZ	35	4
23	Reconversion vers GAZ	33	4
24	Reconversion vers GAZ	32	5
25	Reconversion vers GAZ	31	6
26	Reconversion vers GAZ	35	4
27	Reconversion vers ELEC	40	4
28	Reconversion vers ELEC	41	5
29	Reconversion vers ELEC	39	5
30	Conformité des installations intérieures	38	5
31	Conformité des installations intérieures	35	4
32	Conformité des installations intérieures	36	5
33	Protection des réseaux BT	39	7
34	Protection des réseaux BT	32	6
35	Déséquilibre des réseaux BT	35	10
36	Analyse des Incidents HTB	30	9
37	Mesure Electriques en exploitation	40	4
38	Mesure Electriques en exploitation	47	20
39	Mesure Electriques en exploitation	33	4
40	Recherche défauts Cable	52	28
41	Analyse des Incidents BT	40	4
42	Calcul des Réseaux gaz	38	6
43	CDP GAZ	32	4
44	Comptage gaz	41	4
45	Conformité des installations intérieures	35	6
46	Protection Cathodique	44	4
47	Protection Cathodique	31	4
48	Protection Cathodique	31	4

49	Recherche systématiques des fuites	29	4
50	Sécurité GAZ	33	1
51	Sécurité GAZ	29	2
52	Sécurité GAZ	31	4
53	Conformité des installations intérieurs ELEC	48	4
54	Ingénieur Entretien /Exploitation ELEC	27	6
55	des Elus syndicaux et délégués du Personnel	35	4
56	des Elus syndicaux et délégués du Personnel	36	4
57	des Elus syndicaux et délégués du Personnel	39	6
58	des Elus syndicaux et délégués du Personnel	32	5
59	Guide Technique GAZ	39	5
60	Guide Technique GAZ	38	4
61	TST /BT (Recyclage)pour les ED	35	4
62	TST /BT (Recyclage)pour les ED	36	5
63	TST /BT (Recyclage)pour les ED	39	4
64	Etudes BT (Maitrise)	32	4
65	Guide Technique ELEC	35	5
66	Guide Technique ELEC	30	4
67	Guide Technique ELEC	40	5
68	Guide Technique ELEC	47	25
69	Guide Technique ELEC	33	4
70	Guide Technique ELEC	52	32
71	Guide Technique ELEC	40	3
72	Formation Complémentaire system engagement	38	2
73	Formation Complémentaire system engagement	32	4
74	Formation Complémentaire system engagement	41	3
75	Module gestion des Tickets	35	2
76	PLD Développement et planification réseau elec	40	2
77	Guide Technique GAZ	41	2
78	Guide Technique GAZ	39	2
79	Guide Technique ELEC	35	2
80	Module gestion du Patrimoine	33	5
81	Module gestion du Patrimoine	32	6
82	Formation GRH	31	5
83	Formation Directeur d'Agence Commerciales	35	5
84	Formation Directeur d'Agence Commerciales	40	5
85	Préparation et présentation des Projets	41	4
86	PINC	36	1
87	PINC	35	1
88	PINC	36	1
89	PINC	39	1
90	PINC	32	1
91	Tech d'écriture journalistique	36	3
92	Tech d'écriture journalistique	35	5
93	Tech d'écriture journalistique	36	5
94	Tech d'écriture journalistique	39	3
95	Règles et consigne	32	2
96	Reconversion vers GAZ	41	4
97	Maintenance postes HTA/BT	35	5
98	Maintenance postes HTA/BT	40	4

99	Maintenance postes HTA/BT	41	5
100	Sécurité d'encadrement	39	25
101	Giude tech elec	37	4
102	Giude tech elec	36	4
103	Giude tech elec	39	5
104	Sécurité électrique por opérateur	38	4
105	Maintenance des lignes électrique rése distrib BT	35	5
106	Maintenance des lignes électrique rése distrib BT	36	4
107	Etudes électrique réseau distrib BT	39	5
108	Protection cathodique	32	5
109	Etudes électrique réseau distrib BT	35	4
110	Cabliers surLes connecteurs embouchable	30	4
111	Gazier Distribution	40	3
112	Gazier Distribution	47	21
113	Gazier Distribution	33	2
114	Cabliers surLes connecteurs embouchable	52	29
115	Giude tech Gaz	40	5
116	Giude tech Gaz	38	4
117	Giude tech Gaz	32	5
118	Giude tech Gaz	41	2
119	Giude tech Gaz	29	4
120	Giude tech Gaz	33	2
121	Giude tech elec	29	2
122	Giude tech elec	31	2
123	Giude tech elec	48	9
124	Giude tech elec	27	2
125	Giude tech elec	34	5
126	Giude tech elec	26	4
127	Giude tech elec	27	4

الملحق 05

GET

```
FILE='C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019\taba\222_Anes.sav'.  
DATASET NAME $Ensemble_de_données WINDOW=FRONT.  
DATASET ACTIVATE $Ensemble_de_données.  
SAVE OUTFILE='C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019\taba\222_Anes.sav'  
/COMPRESSED.  
RECODE 11س1 المحور 4س3 المحور 6س2 المحور 10س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور  
2 المحور 1س1 المحور 2س1 المحور 2س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 4س1 المحور 4س1 المحور  
2 المحور 1س1 المحور 6س1 المحور 2س2 المحور 2س2 المحور 3س2 المحور 7س1 المحور 3س2 المحور 3س2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور 8س1  
محور 3س3 المحور 1و2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور 4س3 المحور 2س3 المحور 3س3 المحور 3س3 المحور. الثالث  
1=5) (2=4) (3=3) (4=2) (5=1) 1محور 2محور 02محور).
```

EXECUTE.

```
DATASET ACTIVATE $Ensemble_de_données.  
SAVE OUTFILE='C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019\taba\222_Anes.sav'  
/COMPRESSED.
```

T-TEST

```
/TESTVAL=3  
/MISSING=ANALYSIS  
/VARIABLES=4س3 المحور 6س2 المحور 10س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور  
1 المحور 4س3 المحور 2س1 المحور 2س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 4س1 المحور 4س1 المحور  
المحور 2س2 المحور 2س2 المحور 3س2 المحور 7س1 المحور 3س2 المحور 3س2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور  
المحور 2س2 المحور 5س2 المحور 3س3 المحور 1و2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور 4س3 المحور 2س3 المحور 3س3 المحور. الثالث  
1محور 2محور 02محور  
/CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

```
[$Ensemble_de_données] C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019  
\taba\222_Anes.sav
```

CORRELATIONS

```
/VARIABLES=2محور 3محور 4محور 3محور 2محور 3محور 3محور. الثالث المحور 1محور 02محور  
1محور  
/PRINT=TWOTAIL NOSIG  
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

```
[$Ensemble_de_données] C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019  
\taba\222_Anes.sav
```

```
RECODE 2محور 3محور 3محور. الثالث المحور 2محور 2محور 1محور 02محور 1محور. الثاني المحور. الأول  
(1 thru 1.801=1) (1.801 thru 2.6=2) (2.601 thru 3.4=3) (3.401 thru 4.2=4) (4.201 thru 5.0=5)  
EXECUTE.
```

T-TEST

```
/TESTVAL=3  
/MISSING=ANALYSIS  
/VARIABLES=4س3 المحور 6س2 المحور 10س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور 1س1 المحور  
1 المحور 4س3 المحور 2س1 المحور 2س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 3س1 المحور 4س1 المحور 4س1 المحور  
المحور 2س2 المحور 2س2 المحور 3س2 المحور 7س1 المحور 3س2 المحور 3س2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور  
المحور 2س2 المحور 5س2 المحور 3س3 المحور 1و2 المحور 3س3 المحور 1س3 المحور 4س3 المحور 2س3 المحور 3س3 المحور. الثالث  
1محور 2محور 02محور
```

المحور. الثالث المحور2مج2 المحور02مج1
/CRITERIA=CI (.95) .

Test-t

[\\$Ensemble_de_données] C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019
\taba\222_Anes.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	118	2,5508	,69917	,06436
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	118	2,5424	,81276	,07482
3-2- نصح المؤسسة عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية	118	2,2203	1,08711	,10008
1-1- مثل رأس المال البشري العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة	118	4,3305	,82747	,07617
1-2- تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن مواردها البشرية-	118	3,6017	1,12577	,10364
1-3- محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ،والعادل عن المركز المالي للمؤسسة- .	118	3,9153	1,02596	,09445
10-1- تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لقياس قيمة مواردها البشرية.	118	2,4576	1,20287	,11073
10-2- تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية	118	2,6695	1,06261	,09782
10-3- تحويل النظرة لأفراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .	118	3,7034	1,01535	,09347
11-1- تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.	118	2,9576	1,13525	,10451

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
11-2- نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة	118	3,8559	1,01506	,09344
11-3- اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	118	3,8983	1,01602	,09353
12-1- تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية.	118	3,8729	1,01734	,09365
12-3- تساعد على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات بشأن التوظيف وتوجيه الجهود ما يرفع القدرة على تحقيق الأرباح و رفع المركز المالي.	118	4,0424	,85128	,07837
2-1- يهتم المؤسسة بالموارد البشرية ،فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة.-	118	3,8983	,90949	,08373
2-2- لافصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ،اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق	118	3,2797	1,21166	,11154
2-3- تقبل المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصداقية و الموضوعية للقرارات ، ومنح الثقة للمتعاملين .	118	3,8983	1,00758	,09275
3-1- تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.	118	3,3559	1,27115	,11702
3-3- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	118	3,8729	,97443	,08970
4-1- تتبع المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية وتطوير قدرات الموارد	118	3,6186	1,13920	,10487
4-2- تعتبر المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية طوعا وليس الزاميا رغم قيامها به	118	3,0000	1,06217	,09778
4-3- تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	118	3,7458	1,10311	,10155
5-1- محاسبة راس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسساتكم.	118	3,4831	1,29913	,11959

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
2-5- هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية	118	3,9237	1,16323	,10708
3-5- محاسبة المورد البشري تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات مهمة لصالح القرارات الاستثمارية.	118	3,8051	,91762	,08447
1-6- تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة .	118	2,6525	,96412	,08875
2-6- يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الامثل للموارد البشرية المتاحة في	118	4,2119	,66476	,06120
3-6- ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال	118	4,0000	1,01274	,09323
1-7- يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .	118	3,6864	1,00170	,09221
2-7- تتبع المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية ، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره.	118	4,0000	1,08604	,09998
3-7- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.	118	3,8644	,96001	,08838
1-8- يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .	118	3,8983	,81008	,07457
2-8- لا تقوم المؤسسة برسمة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها	118	4,2966	,76582	,07050
3-8- توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، و على ترشيد النفقات وتعظيم الارباح	118	3,7627	1,01844	,09376
1-9- يتم ايصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة .	118	3,8559	1,01506	,09344

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
2-9-تقوم المؤسسة برسمة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية وتظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها	118	2,3051	1,09004	,10035
3-9-عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح.	118	3,5508	1,20254	,11070
الأهمية، الإفصاح ، وأليات القياس	118	2,4237	,57597	,05302
المحور الثالث -المجال الأول :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	118	3,3559	1,31738	,12127
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	118	3,5424	1,28532	,11832
المحور الثالث- المجال الثاني :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	118	2,8220	1,38756	,12774
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	118	3,3220	1,16121	,10690
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	118	2,2119	1,03653	,09542
المحور الثاني - للمجال الثاني: البات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	118	2,5254	,87425	,08048
المحور الثاني -المجال الأول: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	118	2,8983	,89050	,08198

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95%
					Inférieure
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	-6,978	117	,000	-,44915	-,5766
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	-6,116	117	,000	-,45763	-,6058
2-3- تفصح المؤسسة عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية	-7,791	117	,000	-,77966	-,9779
1-1- مثل رأس المال البشري العنصر الأهم في اداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة	17,467	117	,000	1,33051	1,1796
2-1- تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن مواردها البشرية-	5,806	117	,000	,60169	,3965
3-1- محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ، والعاقل عن المركز المالي للمؤسسة .	9,691	117	,000	,91525	,7282
1-10- تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لقياس قيمة مواردها البشرية.	-4,898	117	,000	-,54237	-,7617
2-10- تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية	-3,379	117	,001	-,33051	-,5242
3-10- تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .	7,525	117	,000	,70339	,5183
1-11- تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.	-,405	117	,686	-,04237	-,2493
2-11- نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة	9,160	117	,000	,85593	,6709
3-11- اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحي بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	9,604	117	,000	,89831	,7131

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = ..
	Intervalle de confiance 95% ...
	Supérieure
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	-,3217
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	-,3094
2-3- تفصح المؤسسة عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية	-,5815
1-1- مثل رأس المال البشري العنصر الأهم في اداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة	1,4814
2-1- تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن مواردها البشرية-	,8069
3-1- محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ، والعادل عن المركز المالي للمؤسسة .	1,1023
1-10- تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لقياس قيمة مواردها البشرية.	-,3231
2-10- تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية	-,1368
3-10- تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .	,8885
1-11- تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.	,1646
2-11- نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة	1,0410
3-11- اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحي بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	1,0835

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95%
					Inférieure
1-2-1 تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية.	9,320	117	,000	,87288	,6874
12-3- تساعد على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات بشأن التوظيف وتوجيه الجهود ما يرفع القدرة على تحقيق الأرباح و رفع المركز المالي.	13,301	117	,000	1,04237	,8872
1-2- يهتم المؤسسة بالموارد البشرية، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة.	10,729	117	,000	,89831	,7325
2-2- لأفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية، إضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق	2,507	117	,014	,27966	,0588
2-3- تقبل المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصدقية و الموضوعية للقرارات، ومنح الثقة للمتعاملين .	9,685	117	,000	,89831	,7146
1-3- تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.	3,042	117	,003	,35593	,1242
3-3- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	9,731	117	,000	,87288	,6952
1-4- تتبع المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية وتطوير قدرات الموارد	5,899	117	,000	,61864	,4110
2-4- تعتبر المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية طوعا وليس الزاميا رغم قيامها به	,000	117	1,000	,00000	-,1936
3-4- تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	7,344	117	,000	,74576	,5446
1-5- محاسبة راس المال البشري من المفاهيم الحديثة، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	4,039	117	,000	,48305	,2462
2-5- هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية	8,626	117	,000	,92373	,7117
3-5- محاسبة المورد البشري تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات مهمة لصالح القرارات الاستثمارية.	9,531	117	,000	,80508	,6378

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = ..
	Intervalle de confiance 95% ...
	Supérieure
1-1-2 تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية.	1,0584
1-3-2 تساعد على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات بشأن التوظيف وتوجيه الجهود ما يرفع القدرة على تحقيق الأرباح و رفع المركز المالي.	1,1976
1-1-2 يهتم المؤسسة بالموارد البشرية، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة.-	1,0641
2-2-2 لأفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية، إضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق	,5006
2-3-2 تقبل المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصداقية و الموضوعية للقرارات ، ومنح الثقة للمتعاملين .	1,0820
1-3-1 تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.	,5877
3-3-3 تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	1,0505
1-4-4 تتبع المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية وتطوير قدرات الموارد	,8263
2-4-4 تعتبر المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية طوعيا وليس الزاميا رغم قيامها به	,1936
3-4-4 تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	,9469
1-5-1 محاسبة راس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسساتكم.	,7199
2-5-2 هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية	1,1358
3-5-3 محاسبة المورد البشري تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات مهمة لصالح القرارات الاستثمارية.	,9724

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				Intervalle de confiance 95%
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure
6-1- تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة .	-3,915	117	,000	-,34746	-,5232
6-2- يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الامثل للموارد البشرية المتاحة في	19,803	117	,000	1,21186	1,0907
6-3- ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال	10,726	117	,000	1,00000	,8154
7-1- يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .	7,444	117	,000	,68644	,5038
7-2- تتبع المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية ، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره .	10,002	117	,000	1,00000	,8020
7-3- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة .	9,781	117	,000	,86441	,6894
8-1- يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .	12,046	117	,000	,89831	,7506
8-2- لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها	18,392	117	,000	1,29661	1,1570
8-3- توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، و على ترشيد النفقات وتعظيم الارباح	8,135	117	,000	,76271	,5770
9-1- يتم اصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة .	9,160	117	,000	,85593	,6709
9-2- تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من اصولها	-6,925	117	,000	-,69492	-,8936
9-3- عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الارباح .	4,976	117	,000	,55085	,3316
الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس	-10,868	117	,000	-,57627	-,6813

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = ..
	Intervalle de confiance 95% ...
	Supérieure
6-1- تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة .	-,1717
6-2- يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الامثل للموارد البشرية المتاحة في	1,3331
6-3- ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال	1,1846
7-1- يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .	,8691
7-2- تتبع المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره.	1,1980
7-3- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.	1,0394
8-1- يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .	1,0460
8-2- لا تقوم المؤسسة برسمة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها	1,4362
8-3- توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، و على ترشيد النفقات وتعظيم الارباح	,9484
9-1- يتم اصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة .	1,0410
9-2-تقوم المؤسسة برسمة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من اصولها	-,4962
9-3-عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الارباح.	,7701
الأهمية، الافصاح ، وأليات القياس	-,4713

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				Intervalle de confiance 95%
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure
المحور الثالث-المجال الأول:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	2,935	117	,004	,35593	,1158
المحور الثالث-المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	4,584	117	,000	,54237	,3080
المحور الثالث-المجال الثاني:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	-1,393	117	,166	-,17797	-,4309
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	3,013	117	,003	,32203	,1103
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	-8,260	117	,000	-,78814	-,9771
المحور الثاني - للمجال الثاني: البيات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	-5,897	117	,000	-,47458	-,6340
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	-1,241	117	,217	-,10169	-,2640

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = ..
	Intervalle de confiance 95% ...
	Supérieure
المحور الثالث-المجال الأول:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	,5961
المحور الثالث-المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	,7767
المحور الثالث-المجال الثاني:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	,0750
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	,5337
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	-,5992
المحور الثاني - للمجال الثاني: البيات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	-,3152
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	,0607

```

DATASET ACTIVATE $Ensemble_de_données.
SAVE OUTFILE='C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019\taba\222_Anes.sav
/COMPRESSED.
CORRELATIONS
/VARIABLES=2 المحور3محج1 المحور3محج4 المحور3محج2 المحور3محج3 المحور. الثالث المحور2محج2
المحور02محج1
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Corrélations

[\$Ensemble_de_données] C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019\taba\222_Anes.sav

Corrélations

		المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له	رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 118	,071 118	,668** 118
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,071 118	1 118	,381** 118
الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,668** 118	,381** 118	1 118
المحور الثالث-المجال الأول:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,166 118	-,006 118	,228* 118
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,079 118	,043 118	-,013 118
المحور الثالث- المجال الثاني:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,190* 118	-,005 118	,117 118
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,390** 118	-,096 118	,331** 118
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,080 118	-,117 118	-,195* 118

Corrélations

		المحور الثالث - المجال الأول : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	المحور الثالث- المجال الثاني : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,166 ,073 118	-,079 ,398 118	,190* ,039 118
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,006 ,947 118	,043 ,642 118	-,005 ,960 118
الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,228* ,013 118	-,013 ,890 118	,117 ,209 118
المحور الثالث -المجال الأول :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 118	,092 ,322 118	,231* ,012 118
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,092 ,322 118	1 118	,040 ,666 118
المحور الثالث-المجال الثاني :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,231* ,012 118	,040 ,666 118	1 118
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,567** ,000 118	-,015 ,872 118	,524** ,000 118
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,056 ,549 118	,022 ,812 118	,122 ,190 118

Corrélations

		المحور الثالث- المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	المحور الثاني - المجال الثاني: اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,390** ,000 118	-,080 ,390 118	,264** ,004 118
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,096 ,301 118	-,117 ,206 118	,041 ,663 118
الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,331** ,000 118	-,195* ,035 118	,097 ,295 118
المحور الثالث-المجال الأول:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,567** ,000 118	-,056 ,549 118	-,253** ,006 118
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,015 ,872 118	,022 ,812 118	,018 ,846 118
المحور الثالث-المجال الثاني:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,524** ,000 118	,122 ,190 118	-,077 ,406 118
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,249 118	-,107 ,249 118	-,345** ,000 118
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,107 ,249 118	1 ,249 118	,046 ,622 118

Corrélations

		المحور الثاني - المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,019 ,838 118
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,313** ,001 118
الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,185* ,045 118
المحور الثالث-المجال الأول:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,140 ,129 118
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,019 ,842 118
المحور الثالث-المجال الثاني:العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,130 ,159 118
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,084 ,367 118
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,041 ,657 118

Corrélations

	المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس المحاسبي له	رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	الأهمية، الافصاح ، وآليات القياس
المحور الثاني - للمجال الثاني: البات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,264** ,004 118	,097 ,295 118
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,019 ,838 118	,185* ,045 118

Corrélations

		المحور الثالث - المجال الأول : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	المحور الثالث- المجال الثاني : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة
المحور الثاني - للمجال الثاني: البيانات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,253** ,006 118	,018 ,846 118	-,077 ,406 118
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,140 ,129 118	-,019 ,842 118	,130 ,159 118

Corrélations

		المحور الثالث- المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	المحور الثاني - المجال الثاني: البيانات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة
المحور الثاني - للمجال الثاني: البيانات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,345** ,000 118	,046 ,622 118	1 118
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,084 ,367 118	-,041 ,657 118	,003 ,971 118

Corrélations

		المحور الثاني - المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية
المحور الثاني - للمجال الثاني: البيانات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,003 ,971 118
المحور الثاني-المجال الأول: الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 118

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

RELIABILITY

المحور 1س1 المحور 2م2س1 المحور 3م3س1 المحور 1س10 المحور 2م2س6 المحور 3م3س4
المحور 3م4س2 المحور 1س2 المحور 2م2س1 المحور 3م3س2 المحور 1س4
المحور 3م2س2 المحور 1س6 المحور 2م2س2 المحور 3م3س2 المحور 3م3س1
المحور 2م2س5 المحور 3م3س3 المحورين 1و2 المحور 3م3س1 المحور 3م3س4
المحور 3م3س2

المحور. الثالث المحور2مج2 المحور02مج1
 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
 /MODEL=ALPHA
 /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE
 /SUMMARY=TOTAL.

Fiabilité

[\$Ensemble_de_données] C:\Users\ASUS\Desktop\sep2019\traveau spss nov 2019
 \taba\222_Anes.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	118	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	118	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,725	45

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
المحور الثاني: الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	2,5508	,69917	118
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	2,5424	,81276	118
3-2- تفصح المؤسسة عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية	2,2203	1,08711	118
1-1- مثل رأس المال البشري العنصر الأهم في اداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة	4,3305	,82747	118
1-2- تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن مواردها البشرية-	3,6017	1,12577	118
1-3- محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ، والعدل عن المركز المالي للمؤسسة .	3,9153	1,02596	118
10-1- تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لقياس قيمة مواردها البشرية.	2,4576	1,20287	118
10-2- تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية	2,6695	1,06261	118
10-3- تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .	3,7034	1,01535	118
11-1- تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.	2,9576	1,13525	118
11-2- نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة	3,8559	1,01506	118
11-3- اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	3,8983	1,01602	118
12-1- تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية.	3,8729	1,01734	118

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
3-12- تساعد على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات بشأن التوظيف وتوجيه الجهود ما يرفع القدرة على تحقيق الارباح و رفع المركز المالي.	4,0424	,85128	118
1-2- يهتم المؤسسة بالموارد البشرية، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة.-	3,8983	,90949	118
2-2- لافصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية، اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق	3,2797	1,21166	118
3-2- تقبل المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصدقية و الموضوعية للقرارات، ومنح الثقة للمتعاملين .	3,8983	1,00758	118
1-3- تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.	3,3559	1,27115	118
3-3- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	3,8729	,97443	118
1-4- تتنوع المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية وتطوير قدرات الموارد	3,6186	1,13920	118
2-4- تعتبر المؤسسة الافصاح عن مواردها البشرية طوعيا وليس الزاميا رغم قيامها به	3,0000	1,06217	118
3-4- تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	3,7458	1,10311	118
1-5- محاسبة راس المال البشري من المفاهيم الحديثة، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	3,4831	1,29913	118
2-5- هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية	3,9237	1,16323	118
3-5- محاسبة المورد البشري تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات مهمة لصالح القرارات الاستثمارية.	3,8051	,91762	118
1-6- تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة .	2,6525	,96412	118
2-6- يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الامثل للموارد البشرية المتاحة في	4,2119	,66476	118

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
3-6 ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال	4,0000	1,01274	118
1-7 يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .	3,6864	1,00170	118
2-7 تتبّع المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية ، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره.	4,0000	1,08604	118
3-7 تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.	3,8644	,96001	118
1-8 يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .	3,8983	,81008	118
2-8 لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها	4,2966	,76582	118
3-8 توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، و على ترشيد النفقات وتعظيم الارباح	3,7627	1,01844	118
1-9 يتم اصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة .	3,8559	1,01506	118
2-9 تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها	2,3051	1,09004	118
3-9 عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الارباح.	3,5508	1,20254	118
الأهمية، الإفصاح ، وآليات القياس المحور الثالث -المجال الأول :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	2,4237	,57597	118
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	3,3559	1,31738	118
المحور الثالث- المجال الثاني :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	3,5424	1,28532	118
	2,8220	1,38756	118

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	3,3220	1,16121	118
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	2,2119	1,03653	118
المحور الثاني - للمجال الثاني: اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	2,5254	,87425	118
المحور الثاني -المجال الأول: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	2,8983	,89050	118

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المحور الثاني: الإفصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة و آليات القياس	151,1356	172,751	-,365	,739
رأس المال البشري في المؤسسة ، و أهمية المحاسبة عنه في المؤسسة	151,1441	170,671	-,226	,736
2-3 نصح المؤسسة عن رأسمالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التنبؤات المادية	151,4661	165,772	-,015	,731
1-1 مثل رأس المال البشري العنصر الأهم في اداء أنشطة مؤسستكم ،مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيا الحديثة	149,3559	159,855	,286	,717
2-1 تعتمد مؤسستكم سياسة الإفصاح عن مواردها البشرية-	150,0847	169,514	-,145	,738
3-1 محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى التعبير الصحيح ، والعدل عن المركز المالي للمؤسسة .	149,7712	148,657	,672	,696
1-10 تتخذ المؤسسة اجراءات و سياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية و تقوم باعداد سجلات محاسبية وتحليلية لقياس قيمة مواردها البشرية.	151,2288	161,306	,123	,725
2-10 تقوم المؤسسة بالاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية	151,0169	168,940	-,128	,736

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
10-3- تحويل النظرة لافراد المؤسسة من انهم اعباء الى انهم اصول يزيد من ولائهم و يدفعهم الى زيادة قيمتهم مما يولد لديهم قدرة على تعظيم الارباح .	149,9831	151,470	,561	,702
11-1- تعتمد المؤسسة نظام معلومات خاص بالمحاسبة عن الموارد البشرية يتكون من مدخلات ومخرجات ناتجة بعد عملية المعالجة.	150,7288	161,122	,143	,723
11-2- نظرا لخصوصية المورد البشري تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة	149,8305	157,492	,314	,715
11-3- اضافة الاصول الانسانية في المؤسسة الى مجموع الاصول يترتب عنه تضخم المركز المالي و يوحى بزيادة ثقل المؤسسة في السوق.	149,7881	160,254	,204	,720
12-1- تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاستخدام الأمثل للأصول البشرية.	149,8136	161,367	,160	,722
12-3- تساعد على حسن استخدام القوى العاملة و اتخاذ القرارات بشأن التوظيف وتوجيه الجهود ما يرفع القدرة على تحقيق الارباح و رفع المركز المالي.	149,6441	162,761	,140	,723
2-1- يهتم المؤسسة بالموارد البشرية ،فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة.-	149,7881	156,784	,391	,712
2-2- لافصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ،اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق	150,4068	160,243	,157	,723
2-3- تقبل المؤسسة الافصاح عن موارد البشرية اقتناعا منها بتوفير المزيد من المصداقية و الموضوعية للقرارات ، ومنح الثقة للمتعاملين .	149,7881	156,220	,369	,712
3-1- تقوم المؤسسة بتحفيز عمالها حسب مستويات ابداعهم.	150,3305	155,830	,286	,715
3-3- تؤدي المحاسبة عن الموارد البشرية الى زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية واستغلالها في استخدامات عديدة.	149,8136	154,871	,441	,709
4-1- تتبع المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية وتطوير قدرات الموارد	150,0678	157,807	,259	,717

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
2-4 تعتبر المؤسسة الإفصاح عن مواردها البشرية طوعيا وليس الزاميا رغم قيامها به	150,6864	160,473	,183	,721
3-4 تستغل المؤسسة تضخم الاصول الناتجة عن محاسبة الموارد البشرية في جلب القروض طويلة الاجل و توسيع الاستثمار	149,9407	148,740	,616	,698
1-5 محاسبة راس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	150,2034	156,471	,257	,717
2-5 هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية	149,7627	155,106	,347	,712
3-5 محاسبة المورد البشري تؤدي الى اظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل لمالي بالمؤسسة ما يوفر معلومات مهمة لصالح القرارات الاستثمارية.	149,8814	151,336	,635	,701
1-6 تعتبر المؤسسة العنصر البشري أصلا من اصولها يتم الاعتراف به ومعاملته معاملة الاصول الثابتة في المؤسسة .	151,0339	168,631	-,121	,734
2-6 يهدف القياس المحاسبي للموارد البشرية الى تحقيق الاستغلال الامثل للموارد البشرية المتاحة في	149,4746	164,559	,089	,724
3-6 ادراج الموارد البشرية ضمن الاصول يترتب عليه زيادة رأس المال المستثمر و يتولد نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المحقق خلال	149,6864	150,781	,592	,701
1-7 يتم قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بهذه الموارد .	150,0000	162,171	,131	,723
2-7 تنتج المؤسسة اسلوب التكلفة التاريخية ، وذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطويره.	149,6864	156,115	,340	,713
3-7 تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية من تحديد العائد و التكلفة لهذا المورد بدقة.	149,8220	151,071	,616	,701
1-8 يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، ومؤهلاتهم ومستوياتهم الادارية وتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتقهم .	149,7881	164,356	,073	,725

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
8-2- لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها	149,3898	161,659	,220	,720
8-3- توافر الكم المطلوب من البيانات حول الموارد البشرية يساعد على تخصيصها على أفضل الوظائف و المهارات ، و على ترشيد النفقات وتعظيم الأرباح	149,9237	154,498	,434	,709
9-1- يتم ايصال المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية الى كل من يطلبها داخل مؤسستكم أو خارجها بكل دقة .	149,8305	160,484	,195	,720
9-2-تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها	151,3814	168,255	-,103	,735
9-3-عدم تحميل حسابات النتيجة للمؤسسة بكافة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال السنة يترتب عليه زيادة الأرباح.	150,1356	155,349	,325	,713
الأهمية، الإفصاح ، وآليات القياس المحور الثالث -المجال الأول :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	151,2627	172,127	-,393	,737
المحور الثالث-المجال الأول :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وصدق القوائم المالية	150,3305	155,386	,286	,715
المحور الثالث- المجال الرابع : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ورفع قيمة المركز المالي للمؤسسة	150,1441	158,347	,202	,720
المحور الثالث-المجال الثاني :العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و توسيع رقعة الاستثمار للمؤسسة	150,8644	154,802	,284	,715
المحور الثالث-المجال الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و تعظيم الأرباح	150,3644	154,644	,365	,711
المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة المورد البشري على المركز المالي في المؤسسة	151,4746	170,969	-,204	,739
المحور الثاني - اللمجال الثاني: اليات القياس المحاسبي للمورد البشري في المؤسسة	151,1610	171,811	-,264	,739
المحور الثاني -المجال الأول: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية	150,7881	167,262	-,066	,731

Statistiques d'échelle

Moyenne	Variance	Ecart-type	Nombre d'éléments
153,6864	166,525	12,90445	45

الملحق 06

الاهتلاك	العمر الانتاجي	عدد السنوات الباقية للوصول الى التقاعد	الاقدمية	العمر	الرقم
11849,1304	23	11	12	49	1
7786,57143	35	14	21	46	2
7570,27778	36	7	29	53	3
9084,33333	30	24	6	36	4
9733,21429	28	25	3	35	5
13626,5	20	16	4	44	6
8258,48485	33	29	4	31	7
8258,48485	33	29	4	31	8
7570,27778	36	31	5	29	9
8015,58824	34	27	7	33	10
8258,48485	33	31	2	29	11
8015,58824	34	29	5	31	12
15140,5556	18	12	6	48	13
7365,67568	37	33	4	27	14
9084,33333	30	26	4	34	15
10901,2	25	24	1	26	16
7786,57143	35	33	2	27	17
8258,48485	33	29	4	31	18
7570,27778	36	8	28	52	19
11355,4167	24	20	4	40	20
8516,5625	32	26	6	34	21
9397,58621	29	25	4	35	22
8791,29032	31	27	4	33	23
8258,48485	33	28	5	32	24
7786,57143	35	29	6	31	25
9397,58621	29	25	4	35	26
11355,4167	24	20	4	40	27
11355,4167	24	19	5	41	28
10481,9231	26	21	5	39	29
10093,7037	27	22	5	38	30
9397,58621	29	25	4	35	31
9397,58621	29	24	5	36	32
9733,21429	28	21	7	39	33
8015,58824	34	28	6	32	34
7786,57143	35	25	10	35	35
6987,94872	39	30	9	30	36

11355,4167	24	20	4	40	37
8258,48485	33	13	20	47	38
8791,29032	31	27	4	33	39
7570,27778	36	8	28	52	40
11355,4167	24	20	4	40	41
9733,21429	28	22	6	38	42
8516,5625	32	28	4	32	43
11849,1304	23	19	4	41	44
8791,29032	31	25	6	35	45
13626,5	20	16	4	44	46
8258,48485	33	29	4	31	47
8258,48485	33	29	4	31	48
16031,1765	17	13	4	29	49
9733,21429	28	27	1	33	50
8258,48485	33	31	2	29	51
8258,48485	33	29	4	31	52
17033,125	16	12	4	48	53
6987,94872	39	33	6	27	54
9397,58621	29	25	4	35	55
9733,21429	28	24	4	36	56
10093,7037	27	21	6	39	57
8258,48485	33	28	5	32	58
10481,9231	26	21	5	39	59
10481,9231	26	22	4	38	60
9397,58621	29	25	4	35	61
9397,58621	29	24	5	36	62
10901,2	25	21	4	39	63
8516,5625	32	28	4	32	64
9084,33333	30	25	5	35	65
8015,58824	34	30	4	30	66
10901,2	25	20	5	40	67
7171,84211	38	13	25	47	68
8791,29032	31	27	4	33	69
6813,25	40	8	32	52	70
11849,1304	23	20	3	40	71
11355,4167	24	22	2	38	72
8516,5625	32	28	4	32	73

12387,7273	22	19	3	41	74
10093,7037	27	25	2	35	75
12387,7273	22	20	2	40	76
12977,619	21	19	2	41	77
11849,1304	23	21	2	39	78
10093,7037	27	25	2	35	79
8516,5625	32	27	5	33	80
8015,58824	34	28	6	32	81
8015,58824	34	29	5	31	82
9084,33333	30	25	5	35	83
10901,2	25	20	5	40	84
11849,1304	23	19	4	41	85
10901,2	25	24	1	36	86
10481,9231	26	25	1	35	87
10901,2	25	24	1	36	88
12387,7273	22	21	1	39	89
9397,58621	29	28	1	32	90
10093,7037	27	24	3	36	91
9084,33333	30	25	5	35	92
9397,58621	29	24	5	36	93
11355,4167	24	21	3	39	94
9084,33333	30	28	2	32	95
11849,1304	23	19	4	41	96
9084,33333	30	25	5	35	97
11355,4167	24	20	4	40	98
11355,4167	24	19	5	41	99
10481,9231	26	21	5	39	100
10093,7037	27	23	4	37	101
9733,21429	28	24	4	36	102
10481,9231	26	21	5	39	103
10481,9231	26	22	4	38	104
9084,33333	30	25	5	35	105
9733,21429	28	24	4	36	106
10481,9231	26	21	5	39	107
8258,48485	33	28	5	32	108
9397,58621	29	25	4	35	109
8258,48485	33	30	3	30	110

9733,21429	28	20	8	40	111
8015,58824	34	13	21	47	112
9397,58621	29	27	2	33	113
7365,67568	37	8	29	52	114
10901,2	25	20	5	40	115
10481,9231	26	22	4	38	116
8258,48485	33	28	5	32	117
12977,619	21	19	2	41	118
7786,57143	35	31	4	29	119
9397,58621	29	27	2	33	120
8258,48485	33	31	2	29	121
8791,29032	31	29	2	31	122
12977,619	21	12	9	48	123
7786,57143	35	33	2	27	124
8791,29032	31	26	5	34	125
7171,84211	38	34	4	26	126
7365,67568	37	33	4	27	127
1228914,12	المجموع				