

واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية _دراسة عينة _

The reality of human capital accounting in algerian institutions –A study in kind-

أ.تية سومية¹، أ.د. شعيب شنوف²¹ جامعة أمحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)،² جامعة أمحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)

محرر بحث مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات (LABO-AEAHH-UMBB)

تاريخ الاستلام: 2019-12-05، تاريخ القبول: 2020-06-01 تاريخ النشر: 2020-06-25

ملخص : نهدف من خلال هذه الدراسة الى التعرف على المحاسبة عن رأس المال البشري، باعتبارها مدخل قدس معاصر يوضح قيمة الأفراد في المؤسسة ، ودورها في تحقيق الأهداف المسطرة، وباعتبار رأس المال البشري أصلا من أصول المؤسسة ذات قيمة كبيرة وجب الاستثمار فيه لزيادة كفاءته وفاعليته وهو ما يعزز مساهمته في تحقيق النجاح في المؤسسة. ونظرا لخصوصية المؤسسات و البيئة الجزائرية التي تختلف عن البيئة الدولية، ولا منأى لنا أن نذكر خصوصية بيئاتها الاجتماعية ، السياسية وغيرها . في الجزائر الكل مرتبط ببعضه و الحاكم الرائد هو السياسة ، تناولنا في هذه الدراسة محاولة لمعرفة واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية و التوصل من خلال ذلك لعدد من النتائج وجملة من التوصيات

الكلمات المفتاح : محاسبة ، بيئة جزائرية ، رأسمال بشري .

تصنيف Jel: M40 ، Q56 ، J24 .

Abstract: The objectives of this study are to identify the accounting of human capital, as an old and contemporary approach that illustrates the value of the human resources in the institution and its role in achieving the established goals. Considering that human capital is of great value to the organization, it is necessary to invest in order to increase its efficiency. The specificity of Algerian companies are not the same as the other countries, this is due to the difference between the Algerian and the other countries environment in one side and the social, political environment ruled by politics in Algeria politics in the other side. In this study, we will stake the reality of human capital accounting in Algerian companies..In the end we came to a number of results and recommendations

Keywords: Accounting ;Algerian Environment ; Human Capital..

Jel Classification Codes : M40;Q56;J24.

* Corresponding author, e-mail : s.tebba@univ-boumerdes.dz

I - تمهيد :

باعتبار الفرد ذو أهمية كبيرة من جميع النواحي صار ينظر إليه كأصل من أصول المؤسسة، نظراً لما يملكه من مهارات لا يمكن تعويضها بأي عنصر من عناصر الإنتاج الأخرى. ومما لا شك فيه ان رأس المال البشري يساعد على زيادة ثروات الأمم فإذا أحسن اختياره وصيانته زاد عطاؤه . كما أن المؤسسات تنفق أموالاً لا يستهان بها على العامل انطلاقاً من الاستقطاب مروراً بالتأهيل والتعليم والتدريب وصولاً إلى التقاعد، وانطلاقاً من ذلك كان لزاماً على المؤسسة أن تستخدم تقنية أو نظام يمكن المؤسسة من تقييم وتأمين هذا العنصر وقياس مردوديته؛ إذ تعتبر المحاسبة عن رأس المال البشري من المستجدات التي ظهرت حديثاً لما لاقاه العنصر البشري من اهتمام ودور قيادي في جميع المؤسسات . والبيئة المحاسبية الجزائرية لا تكاد تختلف عن مثيلاتها باعتماد هذا النوع من المحاسبة ، لكن وفق أطر منهجية وفقاً للأوضاع السائدة و تأثيرها على كل مؤسسة .

وانطلاقاً من ذلك يمكننا طرح الاشكالية الرئيسية كالتالي : ما هو واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة ؟
✓ فرضيات الدراسة :

- يوجد دراية لمفهوم محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات محل الدراسة ؛
- تعتمد المؤسسات محل البحث مبدأ الافصاح عن رأس المال البشري كأصل ضمن قائمة المركز المالي ؛
- تعتمد المؤسسة القياس المحاسبي وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وتقوم برسملة التكاليف الاستثمارية الخاصة برأسمالها البشري دون غيرها من التكاليف .

✓ أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع في حد ذاته ، فلا يكاد يختلف اثنان حول الدور الاستراتيجي للمورد البشري ، باعتباره الركيزة الأساسية لقيام أي نظام أساساً وهو المصــــدر الحقيقي لخلق الثروة للمؤسسات . و انطلاقاً من ذلك فإننا سنبحث في واقع هذا النوع من المحاسبة الذي يعنى بالأصول غير الملموسة و الذي يساعد كلا من الادارة و الاطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط رأس المال البشري ، ومن ثم اسقاطها على البيئة الجزائرية التي تميزها خصوصيات مقارنة بمثيلاتها في العالم .

✓ أهداف الدراسة

- تهدف المحاسبة أساساً الى تقديم معلومات موثوقة في الوقت المناسب لأصحاب المصالح ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفعالية والكفاية المطلوبة. ويمكن تلخيص الأهداف التي يتطرق إليها البحث كما يلي:
- الاحاطة بالمفاهيم المتعلقة برأس المال البشري ؛
- عرض أساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري ؛
- محاولة التوصل إلى عمق الموضوع ، وذلك بحوصلة توضح واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية .

✓ منهجية الدراسة

- ✓ المنهج الوصفي : تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال اجراء مسح مكتبي وعرض وصفي للمفاهيم المتعلقة بالموضوع.
- ✓ المنهج التحليلي : اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في الشق المتعلق بالجوانب و الأبعاد الخاصة بالدراسة التطبيقية في مجال التطبيق ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة ، قمنا بتصميم وتوزيع استبانة ، أعدت خصيصاً لهذا الغرض ، تشمل على مجموعة أسئلة عن واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية محل البحث ؟؛ فهل هناك دراية و اطلاع على هذا المفهوم ؟ وهل هناك تطبيق فعلي لهذا النوع من المحاسبة ؟ وان كان كذلك فهل هذا ناجم عن قناعة فعلية بأثرها على وضع المؤسسة ؟؟
- قبل توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة ، تم توزيعها بصورة أولية على بعض الأساتذة للاسترشاد بأرائهم ولغرض تحليل الاجابات استخدمنا الاسلوب التحليلي .

✓ مجتمع الدراسة : يتكون من المؤسسات التالية :

الجدول رقم 1: جدول توضيحي للبيانات المتعلقة بمؤسسات عينة البحث

الرقم	الاسم	النشاط	المقر
01	كوسيدار فرع زموري	انتاج الخرسانة	زموري
02	SARL CORENAV	بناء و صيانة سفن الصيد	زموري البحري
03	مؤسسة RIAL ALI	مقاولاتية	زموري ، بومرداس

المصدر : من اعداد الباحثة.

✓ حدود الدراسة

- الحدود المكانية : ستجرى هذه الدراسة على عينة من المؤسسات الجزائرية ؛
 - الحدود الزمانية : المجال الزمني للدراسة يحدد ب 2019 تاريخ توزيع الاستبانة ؛
 - الحدود العلمية : ستقوم الدراسة بالإطلاع على واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية .
- ✓ هيكل الدراسة : تبعا للأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الإشكالية سنضمن البحث العناصر الرئيسية التالية :

-الاطار النظري لمحاسبة رأس المال البشري ؛

- جانب عملي على مؤسسات جزائرية .

1.I- الجزء الأول : الاطار النظري لمحاسبة رأس المال البشري

لا تزال المؤسسات باختلاف أنواعها ، أحجامها و نشاطاتها تسعى جاهدة لإيجاد موطئ قدم ثقيل في الاسواق يسمح لها بتحقيق النجاح ،فالبقاء ثم الاستمرار فتعظيم أرباح المؤسسة مرهون بقدرتها على الاستمرار في نشاطها ؛ ولا يفوتنا أن نذكر أن للعنصر البشري دور واضح و بالغ الأهمية فيما سبق ذكره ، لذلك تنامي الاهتمام به خاصة في السنوات الأخيرة ؛ فتنوعت المهارات و الكفاءات في المؤسسات ، اقتناعا منها بأن هذا الأخير (العنصر البشري) هو المحرك الاساسي الذي يمثل المحك الرئيس في اطالة بقاء أي مشروع ، مهما بلغت درجة تطوره و استخدامه للتكنولوجيات الحديثة ، فلا يكاد يختلف اثنان أن الله تعالى كرم بني آدم وجعل له قيمة في كل زمان ومكان . لذلك فقد زاد الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة ، واحتلت مكانة كبيرة في عقول وأذهان ذوي الاختصاص . ونحن من خلال هذا الجزء سنحاول فيما يأتي الاحاطة بالأسس النظرية للموضوع كما يلي .

أولا.تعريف محاسبة رأس المال البشري :

1. راس المال البشري : اهتم العديد من رجال الاقتصاد و الباحثين بهذا المفهوم ، ومن الأوائل أمثال شولتز (SHULTZ) و غاري بيكر (GARY BECKER) . الباحث بيكر كان السباق الى استخدام هذا المصطلح في كتاباته منذ 1964 ، ثم استخدم هذا المفهوم لاحقا من قبل باحثين آخرين أمثال ليف ادفينسن (LEIF ADVINSSON) مدير رأس المال الفكري في شركة التأمينات السويدية . وتجدر الإشارة أن نقطة الانطلاق الفعلية في دراسة راس المال البشري في اعمال الباحث باروش ليف (BARUCH LEV) استاذ في جامعة نيويورك . يشرح رأس المال البشري إلى كل الأفراد العاملين بالمؤسسة، وتوجد من بينهم الأصول الفكرية، التي تخلق الابتكارات الممكنة تحويها إلى أرباح ، والتي لا بد من تميزها عن الآخرين لأنها الأساس في وجود المنتجات والخدمات للمؤسسة، وإبداعها .

1.1: تعريفه

تعريف1: هو مجموعة الأفراد الذين يمتلكون مهارات وإمكانات معرفية ، وقابليات تسهم في زيادة القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال ¹.

تعريف2: هو مجموع المعارف التي تمتلكها المنظمة وتكمن في عقول العاملين فيها . ²

تعريف 3: 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 .

تعريف 4: مجموع المعارف و المؤهلات و الكفاءات و كل المميزات الأخرى التي يمتلكها الفرد ،أو يكتسبها و التي من شأنها أن تمده 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 و جزء 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

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 المصور في المعارف و الخبرات و المهارات الى خصائص أخرى.

و من وجهة نظرنا: رأس المال البشري يعبر عن جميع (الكفاءات ، المهارات و الخبرات) ، التي تميز فرد عن آخر ، و التي تجعلهم قادرين على انتاج أفكار ، تطوير مناهج و أساليب ، و احداث تعديلات ،كل هذا بهدف احداث التميز في المنظمة مما يضمن لها النجاح ، البقاء ثم الاستمرار .

1.2. مكونات رأس المال البشري : يتضمن راس المال البشري مكونات متعددة ومختلفة وهي كالتالي :⁶

يذكر بعض الباحثين أن مكونات رأس المال البشري هي في الغالب غير محسوسة أو غير مرئية ،مما يصعب عرضها وتصنيفها ، ونحن من خلال عرضنا السابق نشير أن مكونات رأس المال البشري الاساسية هي :

✓ **المعرفة :** 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 .⁷

✓ **الخبرات :** ويقصد بها مستوى ما يتمتع به الأفراد العاملون من معارف متراكمة مكتسبة من الوظيفة الحالية والوظائف السابقة.

✓ **المهارات :** وتمثل القدرات التي تكتسب بالتمرين و التجربة في العمل .

✓ **معنويات العاملين :** وهي الحالات النفسية و الذهنية لافراد المجموعة و التي تحكم سلوكياتهم و تصرفاتهم و تحدد رغبتهم في التعاون ؛ فهناك علاقة موجبة بين معنويات العاملين و الانتاجية ، فيمكن الوصول الى أعلى مستوى من الكفاءة عندما يكون بالإمكان خلق جو من التعاون ، و الشعور بالإخلاص و الرضا عن العمال ، و إيجاد علاقات طيبة بين الرؤساء و المرؤوسين ، وبين الادارة و العاملين .

✓ **الابتكار و التجديد للعاملين :** و يقصد به المقدرة على تقديم حلول جديدة بدلا من استخدام الاساليب التقليدية بشكل مستمر .

2. محاسبة راس المال البشري : 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 بالإعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ... الخ .

2.1. مفهومها : عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي في تقريرها الاول عام 1973 المحاسبة عن رأس المال البشري كما يلي : " عملية تحديد و قياس و توصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية الى الاطراف المستفيدة منها ، و متخذي القرارات "⁸ أما اريك فلامهولتز FLAMHOLTZ فقد اقترح من مفهوم الأصل بشكل واضح اذ عرفها " تعني المحاسبة عن رأس المال البشري ، المحاسبة عن الأفراد كونهم موارد في المشروع ، و تقوم على قياس تكلفة و قيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع " .

أما Likert فقد انطلق في تعريفه لمحاسبة رأس المال البشري من نظريته إلى المشروع على أنه "منظمة بشرية وأن مواردها تشمل ولاء مجموعات الموظفين والموردين والعملاء".⁹

محاسبة رأس المال البشري اذن هي "أداة قياس الموارد البشرية قياسا كميا ، من خلال مجموعة من الاساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عمليا و التقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية و الخارجية ، بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالايادات".

2.2: أهمية محاسبة رأس المال البشري: من الذي سوف يمسك بزمام الأعمال في الألفية الثالثة ؟ الموارد المالية، تكنولوجيا المعلومات، وقبل هذا، وبعده العنصر البشري، إن من يستطيع أن ينظم هذه القوى الثلاث وسيطر عليها سوف يصبح القائد في قطاع الأعمال، طالما أن لديه قوة معرفة الأفراد، إن نجاح الأعمال هو في النهاية محصلة فهم وإدارة البشر، كما هو فهم وإدارة حقائق الاقتصاد التكنولوجيا والسوق ؛ إن المؤسسة بدون أفراد ما هي إلا مجموعة من المباني والمعدات والآلات فقط، فالأفراد هم الذين يصنعون المؤسسات؛ لذلك فمن الضروري الاهتمام بهذه الموارد والاستثمار في تنمية مهارتها ؛ ان محاسبة رأس المال البشري مهمة بالفعل، من حيث أن هناك حاجة حقيقية إلى المعلومات التي يمكن أن تنهيا للإدارة والمستخدمين الخارجين.

2.3: فروض محاسبة رأس المال البشري

✓ **الفرض الأول :** اعتبار رأس المال البشري احد بنود الأصول ، وذلك بسبب سريان أغلب الخصائص الاساسية للأصول ، والتي على ضوئها يتم الاعتراف بالفرد كأصل ؛

✓ **الفرض الثاني :** يمكن اخضاع رأس المال البشري للقياس المحاسبي ، وتحديد تكلفتها ليتم الاستفادة منها على عدة سنوات لاحقة ؛

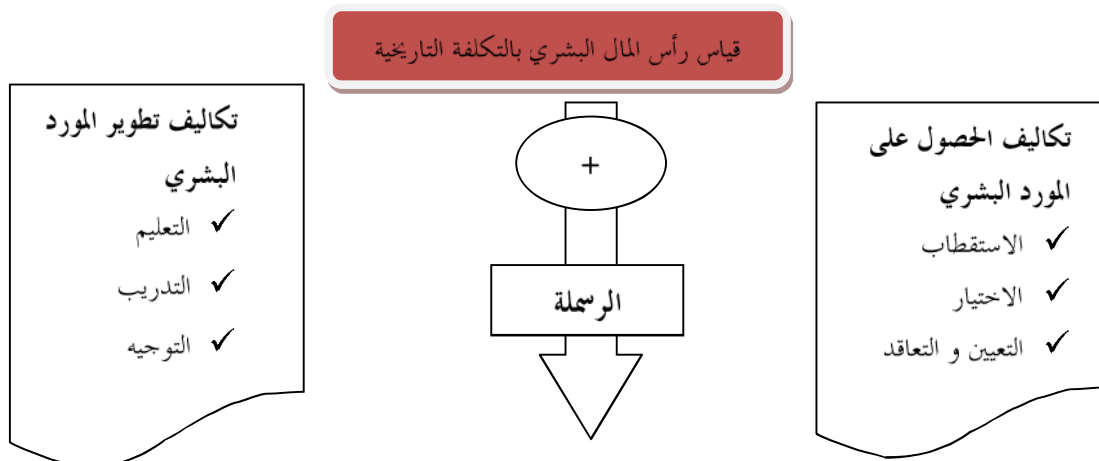
✓ **الفرض الثالث :** ان يتم تخصيص وتوزيع تكلفة الاستثمار البشري ، ونفقات تكوين رأس المال الفكري على مدى سنوات العمر الخدمي طبقا لمدى استفادة الوحدة الاقتصادية من تلك الموارد سنويا ؛

✓ **الفرض الرابع :** الفصل و التمييز بين التكاليف الدورية و التكاليف الرأسمالية للموارد البشرية .

3- أساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري: نورد فيما يأتي بعض الأساليب المعتمدة:

3.1 - طريقة التكلفة التاريخية : تعتمد هذه الطريقة على اعتبار الفرد 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 للعنصر البشري، أي على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية المورد البشري خلال الفترة المذكورة، وذلك نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة او الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك؛ وإذا تبين أن للفرد عمرا أطول أو اقصر مما قدر ابتداء، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.¹⁰

الشكل رقم (1): قياس رأس المال البشري بالتكلفة التاريخية



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على الطرح السابق

3.2- طريقة تكلفة الإحلال : وتعرف تكلفة الإحلال لرأس المال البشري بأنها " التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن " ¹¹ ، بمعنى آخر كم سيكلف المؤسسة عامل جديد لو أرادت استبدال عامل قديم ، أي ما هي قيمة اليد العاملة في سوق العمل اليوم ؟ و بهذا فإن المؤسسة تقيم تكلفة العامل .

3.3- طريقة تكلفة الفرصة البديلة : هي طريقة اقترحها هيكيمان بيدنغ ¹² 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؛

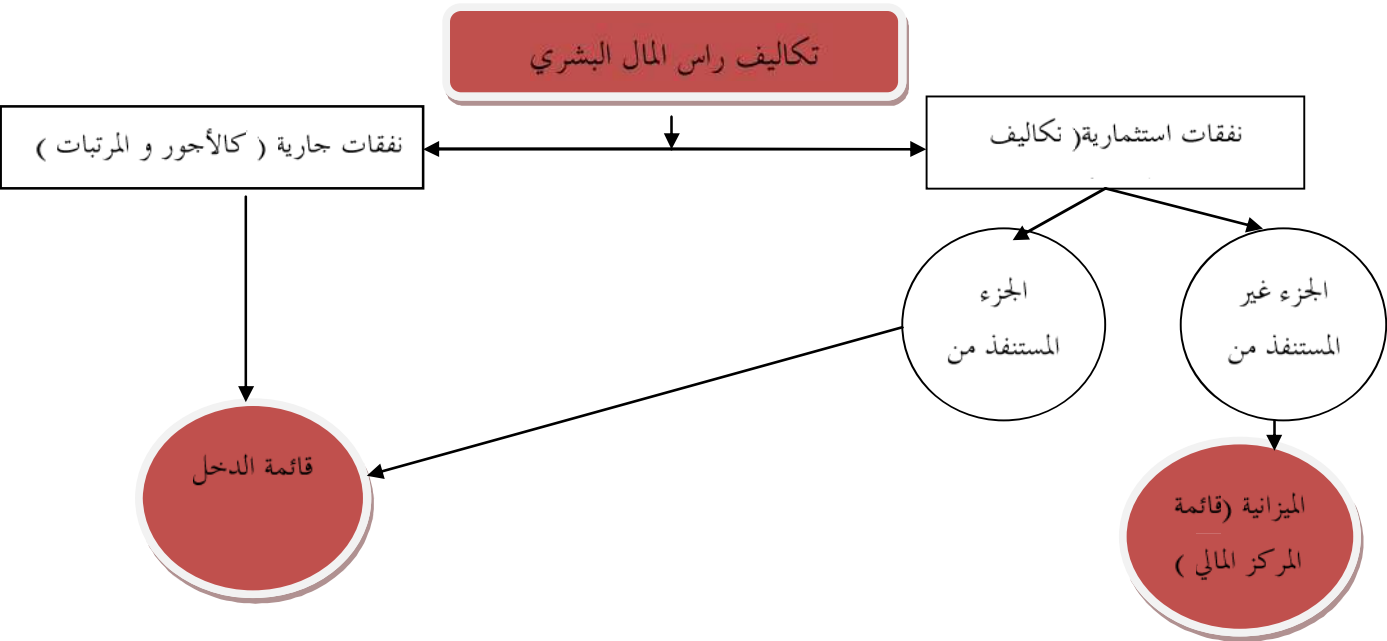
اما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية. (Porwal L.S, 1993)
3.4 - طريقة العوائد المستقبلية: وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة ، 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 قيمة رأس المال البشري ، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته .

4-تأصيل رأس المال البشري : ان اعتبار رأس المال البشري اصلا من اصول المؤسسة جعل العديد من الباحثين و المفكرين يبحثون عن طرق لقياسه ، وتعبر المصطلحات القياس الحاسبي 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 يعد رأس المال البشري كأصل في كل مراحل وجوده في المؤسسة ؟ أم أنه يعد 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 فإنها 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 إلا 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 .

شكل رقم (2) : معالجة تكاليف رأس المال البشري



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

5 - امكانية تطبيق محاسبة رأس المال البشري وفقا للنظام المحاسبي المالي :

النظام المحاسبي المالي " هو نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها ، وتقييمها و تسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية " ؛ ¹³ ان المحاسبين في الجزائر يدركون أهمية وضرورة تطبيق محاسبة رأس المال البشري لتحسين نوعية المعلومات المُفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية، مما يزيد من ميزتها التنافسية والخدمية؛ حيث انه ووفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي يمكن الاعتراف برأس المال البشري كأصل من الأصول:

- ✓ كونه يعتمد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ؛
- ✓ كون رأس المال البشري يحقق منافع اقتصادية مستقبلية تعود الى المؤسسة ، يمكن قياس قيمتها ؛
- ✓ كونه يسمح بالافصاح عن جميع المعلومات المالية حول رأس المال البشري ، والتي تساعد على زيادة الشفافية وملاءمة المعلومات المالية المُفصح عنها ؛
- ✓ يتيح بدائل للقياس تسمح بتقييم رأس المال البشري على غرار التكلفة التاريخية ؛
- ان قواعد النظام المحاسبي المالي تمكن فعلا من تطبيق محاسبة رأس المال البشري اذا تم اعتمادها من قبل الهيئات المنظمة للمحاسبة في الجزائر ، ولكن تبقى بعض العراقيل نعتبرها أساسية من منظورنا ومثبطة لتطبيق هذا النوع من المحاسبة نذكر منها :
- ✓ صعوبة التحكم الكامل في اساليب القياس للأصول غير الملموسة ؛
- ✓ غياب الشفافية الكافية للإفصاح ، حيث تعتبر ثقافة الإفصاح غائبا تماما لعدم وجود سوق مالية نشطة ؛
- ✓ رفض المحاسبين الجزائريين تطبيق محاسبة رأس المال البشري ، لعدم التحكم في بدائل أساليب القياس المعتمدة ؛
- ✓ عدم وجود مبادرة او أمر صريح من الهيئة المحاسبية المشرفة في الجزائر لدفع المؤسسات الى تطبيق هذا النوع من المحاسبة.

6-العمليات المحاسبية وقياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري

يمكن اعتبار أن العمليات المحاسبية لرأس المال البشري أحد أكبر المشاكل المحاسبية المعاصرة المعقدة و ذلك لعدم الاتفاق على كيفية القياس الموثوق و الإفصاح المطلوب في القوائم المالية للمؤسسات خلال فترة محاسبية معينة ، بحيث هل يتم تحميل هذه العمليات في حسابات النتائج أم يتم رسملتها و الاعتراف بها و تسجيلها كاستثمارات ضمن عناصر الأصول غير الملموسة في المؤسسة ؟ ماهي تكلفة رأس المال البشري؟ وكيف

يمكن قياس تأثير رأس المال البشري على العمليات؟ ماهو رأس المال البشري الذي يجب رسملته؟ ماهي حدود؟ ماهي الأشكال التي يتخذها؟ كيف تغيرت تركيبته بممر الوقت؟

✓ تتمثل القيمة الاقتصادية المضافة للعنصر البشري في الفرق بين صافي ربح العمليات وتكلفة رأس المال ونستعمل هذا المؤشر لمعرفة القيمة الاقتصادية المضافة بدلا من الاعتماد على التقارير المالية.

✓ تشمل تكلفة رأس المال للعنصر البشري عدد من العناصر منها تكلفة دوران العمل، تكلفة أجور اليد العاملة المؤقتة، تكلفة الأجور والمزايا للعمال من اجل التحفيز واثارة الابتكار والابداع.

✓ هنالك مؤشرات كمية أخرى يمكن استعمالها على مستوى المؤسسة، وتشمل العائد على رأس المال، العائد على الاستثمار في رأس المال البشري، والقيمة السوقية لرأس المال البشري.¹⁴

✓ يعتبر مؤشر رأس المال الى الدخل من أهم المؤشرات التي تستعمل في هذا المجال.¹⁵

II - الطريقة والأدوات :

من خلال هذا الجزء وصف لمجتمع الدراسة وعينتها ، وأداة الدراسة المستخدمة و طرق اعدادها وصدقها و ثباتها ، و المعالجات الاحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة و اختبار الفرضيات .

أولا : منهجية الدراسة : كما سبق و ذكرنا اعتمدنا من خلال هذا الجزء المنهج التحليلي ، اعتمادا على نوعين من البيانات :

1. **بيانات أولية :** وذلك بتوزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث لخصر المعلومات اللازمة في الموضوع ، ثم تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package For Social Science) الاحصائي ، واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة ، للوصول الى مؤشرات ذات قيمة ودلالة معنوية تدعم ما سبق طرحه أو تنفيه .

2. **بيانات ثانوية :** تمت مراجعة الكتب و الدوريات ومراجع أخرى ، من شأنها أن تسهم في اثراء الدراسة بشكل علمي .

ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من الفئات (مدير اداري ، مدير مالي ، رئيس قسم ، موظف) ، في مجموع مؤسسات بولاية بومرداس ، وقد تم اختيار عينة قدر عددها بثلاث مؤسسات صنفناها كبيرة نظرا لأن عدد مستخدميها قدر بأكثر من 50 عامل ، من قطاعين مختلفين صناعي و مقاولاتي . وقد تم توزيع الاستبانات على العينة المذكورة في الملحق رقم 1 . حيث تم توزيع 65 استبيان على أفراد عينة الدراسة ، وأمكنا استرداد 45 منها أي نسبة 69.23 % ، وبعد تفحصها استبعدنا اربعة منها ، نظرا لعدم توفرها على الشروط الكاملة للتحليل ومنه يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل هو 41 استبانة أي نسبة 63.07 % من مجموعها.

وقسمنا الاستثمار 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 برأسمالها البشري ، انطلاقا من تحفيزهم ، تدريبهم و تطوير قدراتهم ؛

■ ادراك مفهوم محاسبة رأس المال 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 راس المال البشري ضمن القوائم المالية ؛

■ آليات القياس المحاسبي لرأس المال البشري في المؤسسة .

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

موافق تماماً (1)	موافق (2)	لا أدري (3)	لا أوافق (4)	لا أوافق تماماً (5)
---------------------	--------------	----------------	-----------------	------------------------

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

$$\text{درجة الموافقة (طول مجال الاجابة)} = \text{مدى الاجابات} / \text{عدد درجات الاجابة} . \text{ ومنه درجة الموافقة} = 5/4 = 0.8$$

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

- ✓ من 1 الى 1.8 : موافق تماماً ، وتقديرها للتعليق درجة كبيرة جداً؛
- ✓ من 1.8 الى 2.6: موافق ، وتقديرها للتعليق درجة كبيرة ؛
- ✓ من 2.6 الى 3.4 : لا أدري ، وتقديرها للتعليق درجة متوسطة؛
- ✓ من 3.4 الى 4.2 : لا أوافق ، وتقديرها للتعليق درجة منخفضة؛
- ✓ من 4.2 الى 5: غير موافق مطلقاً ، وتقديرها للتعليق درجة منخفضة جداً .

ثالثاً- 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 احصائياً ومعقولة وكانت النتائج ممثلة في الاتي :معامل الفا كرونباخ = 0.66 ومعناه يوجد اتساق و الاستبيان صالح للدراسة. كما هو موضح في الملحق رقم 2.

رابعاً- أدوات تحليل البيانات : من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها ن اعتمدنا جداول التكرارات ، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية ، الانحرافات ، و اختبارات أخرى من أجل اختبار الفرضيات.

III- عرض النتائج ومناقشتها :

بالاعتماد على برنامج SPSS، تم الحصول على النتائج كما هي مبينة في الجداول :

III.1_ النتائج الخاصة بالبيانات المتعلقة بالمؤسسة

- النشاط: يلاحظ أن عينة الدراسة تحوي مؤسستين صناعيتين ، والثالثة نشاطها مقاولاتي. وهنا لبينا شرط التنوع في النشاط.
- الأقدمية : كل مؤسسات عينة الدراسة نشاطها لمدة أقل من 20 سنة وأكثر من 11 سنة. أي أن مدة النشاط معقولة، وتسمح بالحصول على نتائج لها مصداقية .
- عدد العاملين: كل مؤسسات العينة المدروسة فاق عدد عمالها عن 50 عامل. أي أن المؤسسات ذات أحجام تسمح بتطبيق هذا النوع من المحاسبة الخاص بالموارد البشرية.
- III.2_ النتائج الخاصة بالبيانات المتعلقة بأفراد العينة

- العمر: يلاحظ أن النسبة الأكبر لأفراد العينة ، ممن كانت أعمارهم تفوق 35 سنة ، بنسبة تفوق 46% ، تليها ممن أعمارهم تقل عن ذلك وتفوق 20 سنة بنسبة تفوق 29% (. أنظر الملحق رقم 3)

- المستوى : جل أفراد العينة بنسبة 66 % تقريبا يحملون شهادة ليسانس ، وهو مستوى كاف لاعطاء اجابات موضوعية ، تعبر فعلا عن آرائهم، و نشير الى نسبة قد نعتبرها ذات أهمية وهي 7.3% من أفراد العينة من حملة الماجستير ، أما الفئة المتبقية و التي سمينها ب(أخرى) ، كانوا من لديهم DEUA في مجال التخصص . (أنظر الملحق رقم 4)
- الخبرة: معظم أفراد العينة لديهم خبرة بين 5 و 15 سنة ، وذلك بجمع النسبتين الخاصة بالفئتين (من 5 الى 10 سنوات ، ومن 10 الى 15 سنة) حيث تقدر ب 46%، من أفراد العينة وهي فترة خبرة كافية للإجابة الواضحة ، الدقيقة . (أنظر الملحق رقم 5)

III.3: تحليل محاور الاستبيان :

أولا - تحليل فقرات الخور الاول : من خلال مقارنة المتوسطات الحسابية بالمتوسط الحسابي السلمي يتضح جليا أن أفراد العينة كانت درجة موافقتهم كبيرة أن لديهم مفهوم واضح حول محاسبة الموارد البشرية ، وأن مؤسستهم تولي أهمية بالغة لهم و تحاول اثناء قدراتهم وتطوير مهاراتهم ، وذلك باتباع برامج تدريبية ، كما أنها تتبع سياسات تحفيزية لبعث روح العمل لديهم. (أنظر الملحق رقم 6)

ثانيا - تحليل فقرات الخور الثاني ، المجال الأول: من خلال مقارنة المتوسطات الحسابية بالمتوسط الحسابي السلمي نجد أن أفراد العينة وافقوا بدرجة كبيرة على أن مؤسستهم فعلا تفصح عن رأسمالها البشري ضمن قوائمها المالية ، ولكن المقصود هنا ، هو تحميل جميع تكاليف الدورة في حساب أعباء المستخدمين ، في قائمة جدول حسابات النتائج ، وكانت درجة موافقتهم منخفضة أن مؤسستهم تفصح عن رأسمالها البشري ضمن قائمة المركز المالي ، فهي لا تقوم بتأصيل التكاليف الاستثمارية الخاصة بمواردها البشرية. أي أن قوائمها المالية ، تخص قائمة المركز المالي تخلو من أي بيان يخص الموارد البشرية . (أنظر الملحق رقم 7)

ثالثا - تحليل فقرات الخور الثاني ، المجال الثاني : يلاحظ كذلك أن نسبة الموافقة كانت كبيرة جدا على أن المؤسسة على دراية بأساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري ، لكنها لا تقوم برسملة التكاليف الاستثمارية الخاصة به ، بل تعتمد على كتيكاف دورية ضمن حسابات النتائج ، باتباع منهج التكلفة التاريخية . (أنظر الملحق رقم 8)

IV - اختبار الفرضيات :

أولا : اثبات أن محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي

عند القيام باختبار كولموجروف-سميرنوف (K-S) ، على جميع محاور الاستبيان ، بجميع مجالاته والتي وجدنا أن لها دلالة معنوية تفوق 0.05 وهو مستوى المعنوية المعتمد ، هذا يؤدي بنا الى قبول الفرضية الصفرية بأن بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي. (أنظر الملحق رقم 9)

ثانيا - تحليل النتائج

✓ تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى : يوجد دراية لمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة ؛ (أنظر الملحق رقم 10)
وذلك من خلال تطبيق اختبار T على فقرات الخور الأول المتعلق بالفرضية الأولى والتي كانت قيمه سالبة أقل من 3 (وهي قيمة الوسيط لأن نموذج ليكرت المعتمد هو الخماسي المتوجه من موافق تماما وهي الدرجة الأولى وصولا الى غير موافق مطلقا وهي الدرجة الخامسة). وهو ما يؤدي بنا الى قبول صحة فقرات الخور الأول والتي مضمونها أن المؤسسة فعلا على دراية بالمفاهيم المتعلقة بمحاسبة رأس المال البشري في المؤسسات ، وأنها تعتبر مواردها البشرية موارد ذات قيمة وتولي عناية خاصة بهم.

للأسف وهو ما يؤدي بنا الى قبول الفرضية الأولى : يوجد دراية لمفهوم محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات محل الدراسة ؛
✓ تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية :تعتمد المؤسسات محل البحث مبدأ الافصاح عن رأس المال البشري ضمن قائمة المركز المالي ؛ (أنظر الملحق رقم 11)

من خلال تطبيق اختبار t تمت الموافقة على الفقرات التي مدلوها أن المؤسسة تقوم بالافصاح عن مواردها البشرية (الفقرة 1، الفقرة 2، المجال الأول، المحور الثاني)، وذلك لأن قيم الاختبار كانت متوجهة نحو السالب أي الجهة اليمنى لنموذج ليكرت والتي مدلوها الموافقة، ولكن تم رفض فكرة أن المؤسسة تفصح عن مواردها البشرية كأصل ضمن قائمة المركز المالي،
لذلك وهو ما يؤدي بنا الى رفض الفرضية الثانية التي مدلوها أن المؤسسات تفصح عن رأسمالها البشري كأصل من أصولها ضمن قائمة المركز المالي.

✓ تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة: تعتمد المؤسسة القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وتقوم برسملة التكاليف الاستثمارية الخاصة برأسمالها البشري دون غيرها من التكاليف.؛ (أنظر الملحق رقم 11)
من خلال تطبيق اختبار t تمت الموافقة على الفقرات التي مدلوها أن المؤسسة على دراية بأساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري، التي تهدف الى الاستغلال الأمثل لها، متبعة بذلك اسلوب التكلفة التاريخية، (من الفقرة 1 الى الفقرة 3، المجال الثاني، المحور الثاني)، بينما كانت قيم t أكبر من 3 أي رفض فكرة أن مؤسساتهم تقوم برسملة التكاليف الاستثمارية: كتكاليف التدريب، فهي لا تقوم بتأصيلها (عدم اعتبارها أصلا يسجل ضمن قائمة المركز المالي) وعليه:
لذلك وهو ما يؤدي بنا الى رفض الفرضية الثالثة التي مدلوها أن المؤسسات عينة الدراسة، تقوم برسملة التكاليف الاستثمارية الخاصة بمواردها البشرية دون غيرها من التكاليف.

V - النتائج المتوصل اليها والتوصيات:

أولا - النتائج

من خلال ما سبق وفي ظل الصعوبات التي واجهتنا في توسيع عينة المؤسسات محل الدراسة على اعتبار أنها أغلبها مازالت بعيدة عن معيار الشفافية لأنها تعتبر بأن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تتميز بالتحفظ والسرية، توصلنا الى النتائج الآتية:
✓ المؤسسات عينة الدراسة، على دراية بالمفاهيم المتعلقة بحاسبة رأس المال البشري؛
✓ المؤسسات تعترف بأهمية رأسمالها البشري وتوليها عناية خاصة، فهي تعتبره موردا ذا قيمة؛
✓ تتبع المؤسسات برامج تدريبية لتنمية قدرات عمالها، ورفع مستوى آدائهم؛
✓ تتم عملية القياس المحاسبي لرأس المال البشري وفقا لمنهج التكلفة التاريخية؛
✓ يهدف القياس المحاسبي لهذا النوع من الموارد الى الاستغلال الامثل لها؛
✓ تتم عملية الافصاح عن رأس المال البشري كتكاليف دورية ضمن قائمة حسابات النتائج؛
✓ فكرة تأصيل رأس المال البشري، واعتبارها أصلا من اصول المؤسسة غائبة تماما، فقائمة المركز المالي للمؤسسات عينة البحث تخلو من أي بيان يخص مواردها البشرية.

ثانيا - توصيات:

✓ لأن العنصر البشري أساس النجاح في عصر يعتمد على العقول المبدعة، يجب إعطاء أهمية للتحفيز واثارة الابتكار والابداع من أجل زيادة الأصول غير الملموسة ومنه رفع عوائد الاستثمار بالمؤسسة؛
✓ لا بد من مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة العالمية، فيما يخص قصور المؤسسات في الافصاح عن الاصول البشرية ضمن قائمة المركز المالي؛
✓ حتمية الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات، لأن الرقمنة تستطيع تغيير حياة المؤسسة بالكامل وزوال العديد من الوظائف مثل وظيفة المحاسب
✓ إيجاد نموذج موحدة لقياس قيمة رأس المال البشري في ظل التوافق المحاسبي الدولي رغم ما يشوب العملية من مشاكل محاسبية معاصرة.

- ملاحق :

جدول رقم (2): نموذج عددي للاستبيانات الموزعة ، اخصلة والصالحة للتحليل

ملحق رقم 1:

المؤسسة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستلمة	عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل
كوسيدار فرع زموري	15	9	9
SARL CORENAV	20	20	16
مؤسسة RIAL ALI	30	16	16
المجموع	65	45	41

المصدر : من اعداد الباحثة.

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

ملحق رقم 2:

المحاور	عدد الفقرات	الفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	4	0.62	0.78
المحور الثاني	10	0.69	0.83
معامل الثبات العام	14	0.660	0.81

المصدر : من اعداد الباحثة.

جدول رقم 4: عرض نتائج أفراد العينة الخاصة بأعمارهم

ملحق رقم 3:

البيان	العدد	النسبة
من 20 الى 35 سنة	12	29.3
من 36 الى 45 سنة	19	46.3
اكبر من 46 سنة	10	24.4
الاجمالي	41	100

المصدر : من اعداد الباحثة.

ملحق رقم 4: جدول رقم 5 : عرض نتائج أفراد العينة الخاصة بمستواهم التعليمي

البيان	العدد	النسبة
تقني سامي	6	14.6
لبسانس	27	65.9
ماجستير	3	7.3
اخرى	5	12.2
الاجمالي	41	100

المصدر : من اعداد الباحثة.

ملحق رقم 5: جدول رقم 6 : عرض نتائج أفراد العينة الخاصة بعدد سنوات الخبرة

البيان	العدد	النسبة
اقل تماما من 5 سنوات	7	17.1
بين 5 و 10 سنوات	10	24.4
بين 10 و 15 سنة	9	22
من 15 سنة فاكثر	15	36.6
الاجمالي	41	100

المصدر : من اعداد الباحثة.

ملحق رقم 6: جدول رقم 7: الانحرافات و المتوسطات الحسابية لفقرات احوار الأول

رقم الفقرة	المضمون	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يمثل رأس المال البشري العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم، مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة .	1.60	0.73	كبيرة جدا
02	تهتم المؤسسة برأس المال البشري ، فهي تعتبره مورد يحقق قيمة .	1.95	0.89	كبيرة
03	تتبنى المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية و تطوير قدرات الموارد البشرية .	2.34	1.15	كبيرة
04	محاسبة رأس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	2.36	1.19	كبيرة

المصدر: من اعداد الباحثة

ملحق رقم 7: جدول رقم 8: الانحرافات و المتوسطات الحسابية لفقرات احوار الثاني المجال الأول

رقم الفقرة	المضمون	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن رأس المال البشري.	2.46	1.24	كبيرة
02	الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ، اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمشة في الملاحق.	2.75	1.29	متوسطة
03	تفصح المؤسسة عن رأس مالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية.	3.60	1.22	منخفضة

المصدر : من اعداد الباحثة

ملحق رقم 8: جدول رقم 9: الانحرافات و المتوسطات الحسابية لفقرات احوار الثاني المجال الثاني

رقم الفقرة	المضمون	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري	1.97	1.12	كبيرة
02	يهدف القياس المحاسبي لرأس المال البشري الى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة في المؤسسة.	1.75	0.58	كبيرة جدا
03	تتبع المؤسسة أسلوب التكلفة التاريخية لقياس قيمة رأس المال البشري و ذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري و تطويره .	1.78	0.93	كبيرة جدا
04	لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لرأس مالها البشري بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها. (كالرواتب و الأجور)	1.70	0.78	كبيرة جدا
05	تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها اصلا من أصولها (كالتدريب و التطوير)	3.65	1.10	منخفضة
06	تقوم المؤسسة بالإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية.	3.39	1.04	منخفضة
07	نظرا لخصوصية رأس المال البشري ، تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة صعوبات.	2.12	1.02	كبيرة

المصدر : من اعداد الباحثة

ملحق رقم 9 : جدول رقم 10: اختبار كولموجروف- سميروف

الاحوار	K-S	مستوى المعنوية
الاحوار الأول	1.10	1.17
المجال الأول احوار الثاني	1.23	0.09
المجال الثاني احوار الثاني	1.15	1.14

المصدر : من اعداد الباحثة

ملحق رقم 10 : جدول رقم 11: قيمة اختبار T لفقرات احوار الأول

رقم الفقرة	المضمون	قيمة T
01	يمثل رأس المال البشري العنصر الأهم في أداء أنشطة مؤسستكم، مهما بلغت درجة استخدام التكنولوجيات الحديثة .	12.07-
02	تهتم المؤسسة برأس المال البشري ، فهي تعتبرهم موارد تحقق قيمة .	7.52-

03	تتبنى المؤسسة برنامج تدريبي لتنمية و تطوير قدرات الموارد البشرية .	3.65-
04	محاسبة رأس المال البشري من المفاهيم الحديثة ، لكنها واضحة ومفهومة بشكل جيد لدى مؤسستكم.	3.38-

ملحق رقم 11 : جدول رقم 12: قيمة اختبار T لفقرات المحور الثاني

- المجال الأول:

رقم الفقرة	المضمون	قيمة T
01	تعتمد مؤسستكم سياسة الافصاح عن رأس المال البشري.	2.75-
02	الافصاح عن رأس المال البشري في المؤسسة يتم في صلب القوائم المالية ، اضافة الى ملاحظات توضيحية مهمة في الملاحق.	1.20-
03	تفصح المؤسسة عن رأس مالها البشري في الميزانية كأصل من أصولها بشكل مستقل عن التثبيات المادية.	3.19

- المجال الثاني :

رقم الفقرة	المضمون	قيمة T
01	هناك دراية لدى المؤسسة بأساليب القياس المحاسبي لرأس المال البشري.	5.8-
02	يهدف القياس المحاسبي لرأس المال البشري الى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة في المؤسسة.	13.67-
03	تتبع المؤسسة أسلوب التكلفة التاريخية لقياس قيمة رأس المال البشري و ذلك بجمع جميع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري و تطويره .	8.34-
04	لا تقوم المؤسسة برسملة النفقات الجارية لمواردها البشرية بل تستنفذ خلال السنة التي وقعت فيها. (كالرواتب و الأجور)	10.57-
05	تقوم المؤسسة برسملة جميع التكاليف التي ينتظر منها عوائد مستقبلية و تظهرها في الميزانية باعتبارها أصلا من أصولها (كالتدريب و التطوير)	3.80
06	تقوم المؤسسة بالإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية.	2.38
07	نظرا لخصوصية رأس المال البشري ، تعترض عملية القياس المحاسبي في المؤسسة عدة صعوبات.	5.46-

- الإحالات والمراجع :

¹ دعدة، مروى كساب محمد ، تحليل العلاقة بين رأس المال البشري وتطبيقات الجودة الشاملة واثرا على الأداء التنافسي: دراسة تطبيقية في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية ، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 16.

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

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

⁴ 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، 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.

⁶ أنظر :محمد منير عودة بشير ، دور أنظمة ذكاء الأعمال في تنمية رأس المال البشري في القطاع المصرفي الفلسطيني ، رسالة ماجستير ، ادارة أعمال ، 2015، غزة، ص ص 38_40.

⁷ _المعرفة الصريحة : التي يمكن تجسيدها عن طريق النصوص، الرسوم، الصور أو الرموز، ويقصد بها معرفة المنظمة التي تكون مخزنة في وسائل مادية مثل الارشيف، المعطيات، الإجراءات، المخططات ومعايير العمليات والتشغيل والنماذج والمستندات.

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

⁸ (AAA, Committee on Human Resource accounting, 1973, P.169)

⁹ رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2003، ص 209.

¹⁰ أنظر قورين حاج قويدر، 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 ، ص ص 130____131.

- ¹¹سمية 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 283.
- ¹² Porwal L.S, **Accounting Theory**, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, 1993, PP. 342-361.
- ¹³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم: 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، 2007، المادة رقم 3.
- ¹⁴ اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، عائد الاستثمار في رأس المال البشري، قياس القيمة الاقتصادية لأداء العاملين، إيتراك للنش والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 183 وما بعدها.
- ¹⁵ Thomas Piketty, le **capital Au XX^{le} siècle**, éditions du Seuil, 2013, pp56-207

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

تبة سومية، شعيب شنوف (2020)، واقع محاسبة رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية مجلة المؤسسة، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر : جامعة الجزائر3، ص.ص 305-319.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.

