

تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- المؤسسات العاملة بولاية المسيلة نموذجا-

أ/زناقي بشير

سنة ثالثة دكتوراه حكامه المنظمات

جامعة مولاي الطاهر سعيدة

عضو مخبر إدارة وتقييم أداء المؤسسات "إتمام" سعيدة

ze.bachir@hotmail.com

أ/ناصري سمية

سنة ثالثة دكتوراه إدارة أعمال مؤسسات

جامعة محمد يوضياف المسيلة

عضو مخبر السياسات والاستراتيجيات بالجزائر

nasrisomia@gmail.com

الملخص

تهدف الورقة البحثية إلى التعرف على مدى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة، مبررات مبادئ ومعوقات التطبيق؛ لتحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على إستبيان يحتوي 23 بند مقسمة على ثلاث محاور الأول حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية أما المحور الثاني فركزنا من خلاله على مبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية وأخيرا محور عن معوقات التطبيق، تم توزيع الاستبيان على 114 موظف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهنا تم الاعتماد على برنامج SPSS لتحليل البيانات، حيث قمنا بالاعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ثم قمنا باختبار الفرضيات بالاعتماد على اختبار ستيودنت للمتوسطات ثم تحليل التباين الأحادي. في الورقة البحثية نناقش أهم النتائج التي تم التوصل لها كما نعرض حدود الدراسة والآفاق التي تفتحها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، المبررات، المبادئ، المعوقات.

Résumé

Le document vise à déterminer l'ampleur de la demande des ressources comptables et humaines dans les petites et moyennes entreprises du M'sila, les principes de justifications et contraintes du système d'application; pour atteindre l'objectif de l'étude était de compter sur un questionnaire contenant 23 pièce divisée par les trois axes,le premiers sur les principes de l'application des systèmes de comptabilité et des ressources humaines, Le deuxième axe les règles de l'application de systèmes de comptabilité et des ressources humaines et enfin le centre de tous les obstacles à l'application, ont été distribués le questionnaire à 114 salariés dans les petites et moyennes entreprises et ici a été de compter sur SPSS programme d'analyse des données où nous appuyant sur méta descriptives statistique, méthodes déviations standard et ensuite nous avons testé des hypothèses Selon le test des moyennes et une analyse de la variance. Dans le document, nous discutons les résultats les plus importants ont été atteints et aussi montrer les limites de l'étude et les perspectives ouvertes.

Mots clés: ressources comptables et humaines, les justifications, les principes, les obstacles

أولا. مقدمة

نتيجة للدور الاستراتيجي الذي تضطلع به المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحريك عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية على السواء حتم على الحكومات السعي لوضع برامج وآليات لتأهيل هذا القطاع من أجل تحقيق الأهداف التنموية المناطة به، في هذا الإطار جاء الاهتمام الكبير للقائمين على الشأن الاقتصادي الجزائري بتطوير قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تركز هذا الاهتمام من خلال إنشاء وزارة خاصة تعنى بتأهيله حيث شرعت هذه الأخيرة في تقديم مختلف أشكال الدعم والمرافقة، فخلال الفترة الممتدة بين بدايات الاستقلال وحتى بدايات التسعينات لم يحظى هذا القطاع بالاهتمام الكبير بيد أن الفترة التي تلتها لاقى اهتماما كبيرا بهذا القطاع الذي برز بقوة في الخطابات التنموية للحكومات وهذا نظرا لما يوفره من مناصب شغل وزيادة الناتج الداخلي والقيمة المضافة بالإضافة إلى تحقيق التوازن في التنمية¹. نتيجة لهذا كان على هذه المؤسسات الاعتماد على خدمات تكنولوجية عالية المستوى

وتقنيات متطورة ناتجة عن اكتشافات علمية معاصرة وهذا ما يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالي من التعليم والتدريب والخبرة في مجال التخصص. الدور الكبير الذي تؤديه الموارد البشرية في تنمية اقتصاد أي بلد حتم على المؤسسات عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة إيجاد طريقة موثوقة لتطوير النظم المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية عن الاستثمارات البشرية والتي تعنى بقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى الإدارة العليا في المؤسسات. من هذا المنطلق أصبح على الباحثين إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى الاستثمار في المورد البشري الذي بات من أهم موارد المؤسسة والذي يزيد من قدرتها التنافسية.

1. إشكالية الدراسة :

يعتبر التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بنظم محاسبة الموارد البشرية مبررا للشفافية والإفصاح في تقاريرها المحاسبية وذلك وفق مبادئ محاسبية تحدد ذلك، لكن هناك معوقات تحول دون ذلك، وعليه تتجلى إشكالية الدراسة التالية:

ما مدى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة؟.

يندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- هل هناك مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة؟
- في حال وجود مبررات لتطبيق هذا النظام ما المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟
- هل توجد معوقات تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة التخصص حول كل من مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة؟

2. فرضيات الدراسة :

H₀₁. لا توجد مبررات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة؛

H₀₂. توجد مبررات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة؛

H₁₁. لا توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

H₁₂. توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة؛

H₂₁. لا توجد معوقات تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المسيلة؛

H₂₂. توجد معوقات تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة؛

H₃₁. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة التخصص حول: المبررات المبادئ والمعوقات؛

H₃₂. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة التخصص حول: المبررات المبادئ والمعوقات.

3. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في هذا الوقت بالذات حيث تخطوا الدولة الجزائرية خطواتها الأولى في مجال إيجاد الحلول اللازمة للأزمة البترولية وتشجيع الاستثمار خارج قطاع المحروقات ما يجعل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخيار الأمثل لها، قلة الدراسات الميدانية التي تناولت هذا الموضوع في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية.

4. منهجية وأدوات الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة الموضوع من جميع جوانبه، حيث تم الاعتماد على المعلومات الثانوية من خلال الاطلاع على مجموعة الكتب والبحوث والدراسات السابقة لتحقيق الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فتم فيه تصميم استبيان لجمع البيانات الأولية والتي تم تحليلها ومعالجتها برنامج SPSS .

5. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة :

تتميز الدراسة عن باقي الدراسات السابقة كونها تعالج الموضوع في بيئة مختلفة عن البيئات التي عولج فيها الموضوع، فهي تحاكي الواقع حيث هدفت إلى التعرف على مبررات مبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية من وجهة آراء مدراء ومسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة إضافة إلى كونها تفتح آفاق للدراسات أخرى مستقبلا.

ثانيا. الإطار النظري والدراسات السابقة

فيما يلي نتطرق إلى المفاهيم المرتبطة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لنتقل إلى عرض المفاهيم المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية كالتالي:

1. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:

يعتبر قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قطاعا استراتيجيا يهدف إلى خلق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى العالمي والمحلي، لذا أثار تحديد مفهومه جدلا واسعا وكذا أهميته مقارنة بالمؤسسات الكبيرة. فالיום أصبح القطاع توجهها جديدا للاقتصاد الجزائري بدأ في تسعينيات القرن الماضي توج في بداية الألفية ببرنامج الإنعاش الاقتصادي وبعده البرنامج الإضافي لدعم النمو الاقتصادي.

1.1. مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

بالرجوع إلى الأدبيات التي تناولت قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نجد نطاق واسع من المصطلحات تم استخدامها للإشارة إليه على غرار مؤسسة مصغرة Micro Enterprise، القطاع

الغير رسمي Informal Sector ، أعمال صغيرة Small Business ، شركات صغيرة Small firms ، مؤسسة صغيرة Small Enterprise ، مؤسسة النطاق الضيق Small-Scale Enterprise ، مؤسسات صغيرة و متوسطة الحجم Small and Medium Sized Enterprise². ما يعكس صعوبة تقديم تعريف موحد ومتفق عليه بين مختلف الدول بسبب الواقع الاقتصادي لهذا القطاع المتمثل أساسا في: مشكل الحجم، الأشكال المتعددة، البيئية الاقتصادية، اللوائح والقوانين التي تسهم في التطور³.

كما واجهت الجزائر كغيرها من الدول إشكالية إيجاد تعريف واضح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة⁴. وبعد عدة محاولات، تم اعتماد التعريف الأوربي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الذي كرسه ميثاق بولونيا في جوان 2000 لكل الدول الأعضاء (الجزائر من بين الدول الأعضاء) والذي يركز على مقاييس التالية: عدد العمال، رقم الأعمال والحصيلة السنوية، شرط الاستقلالية⁵، حيث عرفها القانون 18/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتمثل في القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنها: "مؤسسات تنتج سلعا أو خدمات، تشغل اقل من 250 شخصا، لا يتجاوز رقم أعمالها 200 مليار دينار جزائري، أو لا يتعدى مجموع ميزانيتها السنوية 500 مليون دج وتستوفي معايير الاستقلالية"⁶، حسب المادة 04 من القانون، الجدول يوضح التعريف بالتفصيل:

الجدول (02): المعايير المحددة للتعريف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

| نوع المؤسسات | مصغرة | صغيرة | متوسطة |
|-------------------------|---------------|-----------------|----------------|
| عدد العمال | 9-1 | 49-10 | 250-50 |
| رقم الأعمال | 20-1 مليون دج | 200-20 مليون دج | 200-2 مليار دج |
| الحصيلة السنوية (مليون) | 10-1 | 100_10 | 150-100 |

المصدر: بالاعتماد على: المواد 5،6،7، الجمهورية الجزائرية، القانون 18/01 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 77، الجزائر، 2001، ص 06.

2.1. أهمية ومعوقات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

تمكن أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دورها في خلق التنمية الاقتصادية باعتبارها العمود الفقري للاقتصاد الوطني ومحركا أساسيا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية⁷، عموما يتم قياس أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومدى مساهمتها في الاقتصاد من خلال ثلاث معايير رئيسية هي المساهمة في التشغيل، الإنتاج وحصتها من العدد الكلي للمؤسسات في الاقتصاد.⁸

كما أظهرت دراسة وتحليل واقع قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في العديد من الدولة العربية أن هناك مشاكل عديدة تواجه هذا القطاع والتي يمكن تقسيم هذه المشكلات إلى نوعين حسب مصدرها:⁹

مشكلات داخلية: تتعلق بأمور تتصل بكفاءة المؤسسة بذاتها وتكون ناتجة عن وجود اختلال في الهيكل الداخلي، لذا فإن هذه المشكلات تختلف من مؤسسة إلى أخرى، تأتي هذه المشكلات من الداخل، بالتالي من الممكن السيطرة عليها والتحكمي فيها إذا كانت هناك إرادة مكن طرف المؤسسة.

مشكلات خارجية: تتعلق بمناخ النشاط الاقتصادي ومناخ الاستثمار بصفة عامة، يكون لهذه المشكلة تأثيرها على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة أيضا، لكن تأثيرها يكون أكبر على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحسب طبيعتها، تأتي هذه المشكلات من الخارج وتؤثر عليها ولا يمكن سيطرة عليها.

3.1. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: الواقع والمجهودات

جاءت تجربة الجزائر في مجال إنشاء وتفعيل قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة متأخرة بالمقارنة مع معظم الدول الأوروبية والولايات المتحدة وغيرها من الدول التي سبقتنا إلى التحرير الاقتصادي والمالي، حيث أن معظم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ظهرت بعد سنة 1993، وذلك من خلال سماح قانون الاستثمار بتوحيد المعاملة بين القطاع الخاص العام¹⁰، حيث تم توسع قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بشكل ملحوظ منذ 1995، هذا التوسع

جاء نتيجة التدابير والتحفيزات التي قامت بها الحكومة لدعم الاستثمار في هذا المجال في ظل الإصلاحات الاقتصادية الليبرالية¹¹ (التوجه نحو اقتصاد السوق)، لكن رغم هذه الإصلاحات إلا أن واقع هذا القطاع لا يزال هشاً ومعرضاً للعديد من الضغوطات التي لا تزال تعرقل تنميته، مما أدى إلى التقليل من فعاليته، كل هذا راجع أساساً إلى العديد من المشاكل والصعوبات التي يعاني منها القطاع، والتي من أهمها ما يلي:¹²

- ارتفاع حجم الاختلالات المالية أدى إلى انخفاض ملموس في حجم الاستثمار؛
 - صعوبات توزيع الإنتاج في السوق بسبب المنافسة الكبيرة من قبل المنتجات المستوردة؛
 - غياب المعلوماتية وغياب التكوين في هذه المؤسسات.
- هذا الواقع دفع بالدولة الجزائرية إلى بذل المزيد من الجهود لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وزيادة حجمها ومساهمتها في نمو الاقتصاد الوطني. حيث يعتبر برنامج الإنعاش الاقتصادي والنمو للفترة 2000 إلى 2004 بمثابة نقطة تحول في مجال تأطير وهيكله قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين تم تكريس ما يلي:¹³
- 2001: صدور "القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" والذي حدد دور ومكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الوطني وسبل الدعم الرامية لتحسين تنافسيته؛
 - 2002: إنشاء "صندوق ضمان قروض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"؛
 - 2003: إصدار النصوص المتعلقة ب:
 - إنشاء "مشارتل المؤسسات"؛
 - إنشاء "مراكز تسهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"؛
 - إنشاء "المجلس الوطني الاستشاري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"؛
 - ضبط تشكيلة "المجلس الوطني المكلف بترقية المناولة وتنظيمه وسيره".
- واستكمالاً لبرنامج الإنعاش الاقتصادي جاء البرنامج الإضافي لدعم النمو الاقتصادي للفترة: 2004 إلى 2009 بهدف تعزيز تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وإعطائها دوراً محورياً في

الاقتصاد الوطني وتنشيط الولايات الداخلية. تجسد ذلك من خلال انعقاد "الجلسات الوطنية الأولى للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" والتي حضرها في مجال المؤسسات سنة 2004 والتي انبثق عنها القرارات التالية:¹⁴

- 2004: إنشاء " صندوق ضمان قروض استثمارات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ؛
- 2005: إنشاء "الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ؛
- 2007: إعطاء إشارة انطلاق "البرنامج الوطني لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ؛
- 2008: تعزيز "المعلومة الاقتصادية" الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال وضع جهاز معلوماتي وكذا تطوير قنوات التواصل مع المنظومات الإعلامية للقطاعات الوزارية الأخرى قصد التعاون والاندماج في برامج التنمية المحلية ؛
- 2009: وضع حيز التنفيذ "ميثاق للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية" ؛
- 2012: تنظيم أول طبعة ل: "الجائزة الوطنية للابتكار" لفائدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. هذه المجهودات تبين بوضوح رغبت الجزائر في توسيع نطاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وجعلها خيارا استراتيجيا لدعم التنمية خارج قطاع المحروقات خاصة في ظل الصدمات التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد تراجع أسعار المحروقات والتي كان آخرها سنة 2016 وبداية 2017 من جهة، وعدم كفاءة المؤسسات العمومية بسبب تفشي فضائح الفساد خاصة الفساد المحاسبي الأمر الذي اجل بإفلاس العديد منها وإعادة هيكلتها من جهة أخرى.
- لذا أصبح النظام المحاسبي من أهم مقومات نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأنه يعطي صورة واضحة وحقيقية عنها خاصة نظم محاسبة الموارد البشرية باعتبارها ترمي إلى تعزيز قيمة رأس المال البشري وبالتالي تعزيز تنافسية هذه المؤسسات من خلال تحسين بعدها الاستراتيجي بفضل الرقابة المحاسبية على الموارد البشرية.

2. محاسبة الموارد البشرية

رصد التطور التاريخي لأي مفهوم، خطوة مهمة لتقديم أبرز المفاهيم المرتبطة بالموضوع وكذا أهم الركائز التي يقوم عليها، من هنا جاء هذا العنصر لإبراز مفهوم محاسبة الموارد

البشرية لنعرج بعدها إلى بيان أهمية وأهداف المفهوم مروراً برصد مبادئ الموارد البشرية وتوضيح معوقات تطبيق المفهوم بشيء من التحليل.

لا يمكننا القول أن محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الجديدة في الاقتصاد لأن رأس المال البشري من العوامل الإنتاجية الذي يعمل الباحثين على إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، وقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ ما يقارب السبعين سنة مضت في بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينات من القرن الماضي. هنا يمكن القول أن تطور محاسبة الموارد البشرية مر بالمراحل التالية¹⁵: المرحلة الأولى من 1960 إلى 1966 فترة تم فيها وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى؛ المرحلة الثانية من 1966 إلى 1971 فترة تم فيها إيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفي هذه المرحلة تم التطبيق الميداني لمحاسبة الموارد البشرية في بعض المؤسسات؛ المرحلة الثالثة امتدت من 1971 إلى 1976 فترة تم فيها نشر مجموعة من البحوث الأكاديمية في أمريكا استراليا واليابان وهنا تم تطبيق العديد من هذه البحوث؛ المرحلة الرابعة من 1976 إلى 1980 هذه الفترة شهدت تراجعاً في الجانب البحثي من قبل الأكاديميين وكذا الجانب التطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية؛ المرحلة الخامسة وهي المرحلة الحالية شهدت اهتماماً بكل من النظرية والتطبيق لمحاسبة الموارد البشرية.

1.2. مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

تولت العديد من الدراسات البحثية في محاولة لوضع مفهوم محدد لمحاسبة الموارد البشرية نذكر منها: مفهوم جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA الذي يرى بأن محاسبة الموارد البشرية عملية ترمي لتحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية¹⁶، هذا المفهوم ركز على النتائج والأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية نحو تحقيقها وهذا ما ينسجم مع مفهوم المحاسبة؛ في حين يوجد من الباحثين من يرى أن محاسبة الموارد البشرية امتداد للمبادئ المحاسبية الخاصة بمقابلة التكاليف بالإيرادات وتنظيم البيانات

المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بقيمة نقدية¹⁷، كما يمكن اعتبارها أصلا بالمفهوم المحاسبي التقليدي ولا بد من تقدير وتسجيل قيمته وتحديد تكلفته وتوزيعها على عدد من الفترات¹⁸، هذا المفهوم من أكثر المفاهيم تحديدا لمحاسبة الموارد البشرية بالمعنى التقليدي ويعنى بتقدير وتسجيل قيمة الموارد البشرية وتحديد تكلفتها، مما يؤكد على ضرورة توجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول البشرية وإظهارها في الحسابات الختامية للمنظمة.

2.2. أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية:

نظرا للتحويلات الحاصلة في عالم الأعمال جعل من تطوير خبرات الموارد البشرية أمرا هاما للارتقاء بها، من هنا أصبحت الموارد البشرية أكثر أهمية في تحديد القيمة الإجمالية للمؤسسة¹⁹، هذا لأن المورد البشري من الأصول التي تؤثر بصفة مباشرة على إنتاجية المنظمة كما أن له قيمة سوقية مرتفعة، تعطي محاسبة الموارد البشرية بعض الدلالات الهامة لبعض النسب المحاسبية، كما ويعتبر المورد البشري أصلا أساسيا لأغلب المؤسسات وخاصة الخدمية منها²⁰، بالنظر إلى الأهمية التي تحظى بها محاسبة الموارد البشرية سعت العديد من المؤسسات إلى تطبيق هذا المفهوم الذي يسعى لتحقيق جملة من الأهداف نذكر منها الأهداف التي أوردتها جمعية المحاسب الأمريكيين A.A.A كالآتي²¹:

- ✓ القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية؛
- ✓ التطبيق: يعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛
- ✓ النتائج البشرية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم البشري للمنشأة من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

3.2. مبادئ محاسبة الموارد البشرية:

تتمثل مبادئ محاسبة الموارد البشرية في الآتي²²:

- ✓ مبدأ الإستمرارية والدورية: تمثل الموارد البشرية عنصر الإستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة

العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع ولكبر حجم التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات:

✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف: تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذاب هو تعيينه وتدريبه وتنميته مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن:

✓ مبدأ الإفصاح والعلانية: في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفي قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول المركز المالي ليعطي مؤشراً للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضيح التغيير في هيكل القوى العاملة:

✓ مبدأ الموضوعية: هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، يرى الباحث أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر منفعة لمتخذي القرارات يؤدي إلى تطور علم المحاسبة:

✓ مبدأ الأهمية النسبية: التكاليف المنفقة لإكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي إلى وجوب رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي. مما سبق يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترقى إلى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ والفروض المحاسبية.

4.2. معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية:

توجد مجموعة من المعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات نذكر منها:²³

- ✓ عدم الاعتراف بكون الموارد البشرية أحد بنود الأصول على اعتبار أنه لا يمكن امتلاكها، وهنا لتصحيح المفهوم يجدر الإشارة إلى أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعلق بالعاملين بذاتهم وإنما المعرفة والمهارات التي يملكونها والاستثمارات التي تنفق لتطويرها؛
- ✓ طبيعة العنصر البشري المعقدة تحول دون قياسها وتحويلها إلى قيمة فالكفاءة تتباين من وقت لآخر، لكن يمكن وضع معايير ومؤشرات تساعد على تجاوز بعض الصعوبات التي تصيب عملية القياس نذكر منها: السمعة التي يتمتع بها موظفوا المؤسسة وسنوات الخبرة لديهم والرضا الوظيفي وغيرها؛
- ✓ اعتماد النظام المحاسبي على قواعد محاسبية ومقاييس تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني وهذا ما يصعب قياس الموارد البشرية في إطار المحاسبة التقليدية؛
- ✓ عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكد وحقيقة القول فإن العوائد المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية أو المادية؛
- ✓ عدم توفر أسس قياس متفق عليها أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية. في الأخير يمكن القول أن المعوقات التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية تعتبر بمثابة تحدي أمام مهنة المحاسبة يجب التغلب عليها من خلال جهود الباحثين والمنظمات المهنية على السواء.

3. الدراسات السابقة

استعراض الدراسات السابقة في مجال تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يدل على ندرتها، بينما توجد بعض الدراسات تناولت بعض جوانب الموضوع، ومن هذه الدراسات نورد التالي:

1.3. دراسة فضل كمال سالم (2008) بعنوان: "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"²⁴ هدفت الدراسة إلى تحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه

على اتخاذ القرارات المالية على الشركات الكبرى العاملة في قطاع غزة، لتحقيق الهدف من الدراسة صمم الباحث استبيان وقام بتوزيعه على الموظفين في الشركات محل الدراسة، لتحليل البيانات تم استخدام برنامج SPSS وإجراء الاختبارات الإحصائية ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة نذكر: وجود إهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية لكن وجود إهمال فيما يتعلق بالسجلات اللازمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية، من الجدير بالذكر أيضا أن أبرز التوصيات التي قدمها الباحث ضرورة اتخاذ الاجراءات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس في إطار نظام محاسبي شامل.

2.3. دراسة فهد ديسان المطيري (2010) بعنوان: "تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة في دولة الكويت، المبررات المبادئ والمعوقات"²⁵ هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة بدولة الكويت من جانب المبررات المبادئ ومعوقات التطبيق، لتحقيق الهدف من الدراسة صمم الباحث إستبيان تكون من 25 فقرة من أجل جمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة، لتحليل البيانات المجمعة إستخدم الباحث برنامج SPSS لإجراء الاختبارات اللازمة لفرضيات الدراسة ومن النتائج التي توصل لها نذكر: تأييد عينة الدراسة لمبررات ومبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية كما وأكد أفراد العينة أيضا على وجود معوقات تحول دون تطبيق هذا المفهوم كما وركز الباحث في هذه الدراسة على مدى تأييد فئات المستجوبين للمبررات المبادئ والمعوقات وتبين أن فئات المديرين الماليين أكثر تأييدا لهذه المفاهيم، في الأخير قدم الباحث إقتراح بضرورة تشجع الشركات محل الدراسة على تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية لما يوفره من معلومات مناسبة عن تكلفة ونوعية تلك الموارد يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

3.3. دراسة رشا حمادة (2002) بعنوان: "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"²⁶

هدفت الدراسة إلى بيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية وقياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية واقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق، لتحقيق الهدف من الدراسة عمدت الباحثة إلى إثبات اعتبار استثمار المورد البشري كمورد اقتصادي وبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق الغايات الإستراتيجية وبشكل خاص في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من الاستقطاب والتعيين والتدريب والترقية وذلك في إطار نظام محاسبي شامل، هنا تناولت الباحثة دراسة تطبيقية عن أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق من النتائج التي توصلت لها الباحثة استنفاد الموارد البشرية المقترحة في الجامعة محل الدراسة وإظهارها في القوائم المالية كأصول وأثر ذلك في القرارات التخطيطية طويلة الأجل للإدارة.

4.3. دراسة Savinoet al (2012) بعنوان: "قياس الموارد البشرية"²⁷ هدف الدراسة إلى بحث الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية، لتحقيق الهدف من البحث قام الباحثون بدراسة مقارنة بين منهجين من مناهج القياس وخلص البحث إلى أن طرق القياس المعتمدة على التكلفة تحدد التكاليف الحقيقية للموارد البشرية بصورة جيدة وبالتالي يسهل إظهارها في القوائم المالية ويمكن مقارنة هذه البيانات تاريخياً ولكنها لا تعكس القيمة الحقيقية للموارد البشرية. أما بالنسبة لطرق القياس المعتمدة على قياس المنافع المستقبلية فإنه يوجد صعوبة في تحديد قيمة هذه المنافع، كما وأوضحت الدراسة أن هناك حاجة إلى مزيد من الأبحاث في هذا المجال.

عملت أغلب الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية كما وكدت الدراسات أيضاً على ضرورة معاملة الموارد البشرية كأصول ومعالجتها معالجة محاسبية مثل باقي أصول المؤسسة وهذا لإظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية. كما أن الدراسات السابقة تم إجراءها في بيئة أعمال تختلف عن بيئتنا، أغلب الدراسات السابقة ركزت على

المؤسسات الكبيرة وهذا ما يجعل دراستنا تختلف مع طبيعة المؤسسات التي تمت على مستواها الدراسات السابقة وهذا من أجل التوصل إلى مستوى الأهمية التي تحظى بها عملية تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة المبررات المبادئ والمعوقات.

ثالثا. إجراءات الدراسة

1.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العاملة بالجزائر، أما عينة الدراسة فهي عينة عرضية تتكون من المؤسسات العاملة بولاية المسيلة.

2.3

أداة الدراسة وظروف العمل بها:

يهدف جمع بيانات الدراسة الميدانية وانطلاقا من الدراسات السابقة تم تصميم استبيان وفق سلم /ليكرت الخماسي/ ينقسم إلى جزئين. الجزء الأول خص لخصائص المستجيبين (المستوى التعليمي، الخبرة، التخصص، الوظيفة)، أما الجزء الثاني فينقسم إلى ثلاث محاور، المحور الأول ركزنا من خلاله على مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي احتوى على ثمانية بنود، أما المحور الثاني فركزنا من خلاله على المبادئ والقواعد التي تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهنا قمنا بطرح ثمانية أسئلة في شكل بنود لتحقيق هذا المطلب وأخيرا محور معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية الذي احتوى على سبع بنود.

تم توزيع الاستبيان على 3 مراحل: في المرحلة الأولى تم توزيع الاستبيان على مجموعة من المؤسسات العاملة بالمنطقة الصناعية للولاية محل الدراسة والمكونة من 70 استمارة تم استرجاع الاستمارات الموزعة بنسبة 71.42% أي تم استرجاع 50 استمارة من أصل 70؛ في المرحلة الثانية قمنا بزيارة للمنطقة الصناعية وتم توزيع 50 استمارة على المؤسسات التي لم تتمكن من توزيع الاستبيانات عليها في اليوم الأول وهنا استرجعنا 49 استمارة بعد يوم واحد

من توزيعها حيث جاءت نسبة الاسترجاع 98%؛ في المرحلة الأخيرة تم توزيع 20 استثمارا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خارج المنطقة الصناعية وهنا تم استرجاع 15 استثمارا أي 75% والجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:

جدول رقم (01): ظروف توزيع الاستبيان

| النسبة المئوية | المسترجعة | الموزعة | النسبة المئوية | المسترجعة | الموزعة | المؤسسة / الاستثمارات |
|----------------|-----------|---------|----------------|-----------|---------|-----------------------|
| 87 | 99 | 120 | 43.86 | 50 | 70 | المنطقة الصناعية |
| | | | 42.98 | 49 | 50 | |
| 13 | 15 | 20 | 13.16 | 15 | 20 | المؤسسات في الولاية |
| 100 | 114 | 140 | 100 | 114 | 140 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثان.

من الجدول رقم (01) أن أغلب الاستثمارات وزعت في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة على مرحلتين وبنسبة قدرت بـ 87% في حين نسبة الاستثمارات الموزعة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الولاية محل الدراسة وخارج المنطقة الصناعية قدرت بـ 13% وهذا راجع إلى طبيعة مجتمع الدراسة والعينة المختارة.

3.3. صدق وثبات المقياس

قبل التأكد من فرضيات الدراسة وجب التأكد من أن أداة الدراسة تقيس ما صممت من أجله من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (02): ثبات المقياس

| النسبة | الرقم | عدد المشاهدات |
|--------|-------|--------------------|
| 100 | 114 | الداخلة في التحليل |
| | | عدد البنود |
| | | ألفا كرونباخ |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات الموظفين.

تشير نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ فاقت 0.7 ما يفسر صدق المقياس والعبارات الواردة في كل محور، كما يوضح الجدول أن قيم الثبات فاقت أيضا 0.7 ما يفسر

أنه إذا كررنا نفس الاستمارة في نفس الظروف وفي زمان ومكان آخر فإننا نحصل على نفس النتائج.

رابعاً. نتائج الدراسة

1.4. خصائص العينة

بلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 114 استمارة، حيث أجاب أفراد عينة الدراسة على جميع أسئلة الاستبيان ما عدا وجود 3 قيم مفقودة في المحور الثالث، الموظفين المشاركين في الاستجابات توزعوا كالتالي:

جدول رقم (03): خصائص العينة

| المستوى | ك | % | الخبرة | ك | % | التخصص | ك | % | الوظيفة | ك | % |
|------------|-----|------|----------------|-----|------|---------|-----|------|------------|-----|------|
| متوسط | 3 | 2.6 | أقل من 5 | 54 | 47.4 | محاسبة | 30 | 26.3 | مدير مالي | 3 | 2.6 |
| بكالوريا | 36 | 31.6 | من 6 إلى 10 | 39 | 34.2 | إقتصاد | 24 | 21.1 | مدقق خارجي | 3 | 2.6 |
| تقني سامي | 21 | 18.4 | من 10 إلى 15 | 15 | 13.2 | تجارة | 18 | 15.8 | وسيط مالي | 12 | 10.5 |
| ليسانس | 36 | 31.6 | أكثر من 20 سنة | 6 | 5.3 | تسيير | 15 | 13.2 | محاسب | 51 | 44.7 |
| مهندس دولة | 9 | 7.9 | / | | | أخرى | 27 | 23.7 | أخرى | 45 | 39.5 |
| ماجستير | 9 | 7.9 | / | | | / | | | / | | |
| المجموع | 114 | 100 | المجموع | 114 | 100 | المجموع | 114 | 100 | المجموع | 114 | 100 |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة.

من الجدول يتضح أن معظم الموظفين مستواهم بكالوريا وليسانس بنسبة 63.2%، تليها الموظفين حاملي شهادة تقني سامي بنسبة 18.4% ثم شهادة مهندس دولة وماجستير بالنسبة نفسها وهي 9% وأخيرا مستوى المتوسط والذي كانت نسبته فقط 2.6% وهذا راجع إلى طبيعة الاستبيان الموجه لفئة معينة من موظفي المؤسسات؛ متغيرة الخبرة بينت أن أغلب الموظفين والإطارات المستجوبين خبرتهم لا تتعدى 10 سنوات بنسبة قدرت بـ 81.6% أما البقية فتجاوزت خبرتهم 10 سنوات؛ متغيرة التخصص تشير إلى أن نسبة الأفراد المتخصصين في المحاسبة أكبر من التخصصات الأخرى إلا أن النسبة متقاربة كما أن أغلب المستجوبين وظيفتهم محاسب بنسبة قدرت بـ 44.7% ؛ هذا راجع إلى أن الاستبيان كان موجه للفئات

التالية: مدير مالي، مدقق خارجي، وسيط مالي ومحاسب في حين نسبة المستجوبين من الوظائف الأخرى كانت 39.5%.

2.4. التحليل الوصفي للاستبيان

بالاعتماد على الدراسات السابقة تم وضع الفئات التالية: في حالة المتوسط أكبر من 4.23 مستوى التأييد مرتفع جداً؛ من 3.42 إلى 4.22 مستوى التأييد مرتفع؛ من 2.61 إلى 3.41 مستوى التأييد متوسط؛ من 1.80 إلى 2.60 مستوى التأييد منخفض وأخيراً أقل من 1.80 مستوى التأييد منخفض جداً؛

الإحصائيات الوصفية للبنود الداخلة في تكوين محور متطلبات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة جاءت كالتالي:

جدول رقم (04): تأييد عينة الدراسة لمتطلبات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية

| بنود المحور | إحصائيات السلم | أؤيد بقوة ← | | | | | أعراض | المجموع | المتوسط | الانحراف المعياري | التباين |
|-------------|----------------|-------------|------|------|------|------|-------|---------|---------|-------------------|---------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | |
| 1 | التكرار | 0 | 6 | 18 | 39 | 51 | 114 | 4.18 | 0.888 | 0.789 | |
| | النسبة المئوية | 0 | 5.3 | 15.8 | 34.2 | 44.7 | 100 | | | | |
| 2 | التكرار | 0 | 3 | 12 | 45 | 54 | 114 | 4.32 | 0.768 | 0.590 | |
| | النسبة المئوية | 0 | 2.6 | 10.5 | 39.5 | 47.4 | 100 | | | | |
| 3 | التكرار | 0 | 3 | 30 | 18 | 63 | 114 | 4.24 | 0.934 | 0.873 | |
| | النسبة المئوية | 0 | 2.6 | 26.3 | 15.8 | 55.3 | 100 | | | | |
| 4 | التكرار | 0 | 3 | 39 | 39 | 33 | 114 | 3.89 | 3.84 | 4.18 | |
| | النسبة المئوية | 0 | 2.6 | 34.2 | 34.2 | 28.9 | 100 | | | | |
| 5 | التكرار | 3 | 15 | 24 | 27 | 45 | 114 | 3.84 | 1.164 | 0.858 | |
| | النسبة المئوية | 2.6 | 13.2 | 21.1 | 23.7 | 39.5 | 100 | | | | |
| 6 | التكرار | 0 | 3 | 24 | 36 | 51 | 114 | 4.18 | 1.355 | 0.736 | |
| | النسبة المئوية | 0 | 2.6 | 21.1 | 31.6 | 44.7 | 100 | | | | |
| 7 | التكرار | 3 | 9 | 30 | 42 | 30 | 114 | 3.76 | 1.016 | 1.032 | |
| | النسبة المئوية | 2.6 | 7.9 | 26.3 | 36.8 | 26.3 | 100 | | | | |
| 8 | التكرار | 6 | 21 | 12 | 30 | 45 | 114 | 3.76 | 1.292 | 1.669 | |
| | النسبة المئوية | 5.3 | 18.4 | 10.5 | 26.3 | 39.5 | 100 | | | | |
| المتوسط | | | | | | | | | | 4.02125 | |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة.

مما سبق يمكن القول أن تأييد عينة الدراسة جاء ذا مستوى عالي قدر تقريبا بـ 4 وهذا يدل على أنه توجد مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة حيث تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لمبررات تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بين 3.76 و 4.32 وهذا يدل على أن الآراء تراوحت بين المرتفعة التأييد والمرتفعة جدا حيث نجد مستوى التأييد مرتفع جدا في البنود (2، 3) التي تشير إلى تأييد قوي جدا لمفهوم رأس المال المعرفي كمفهوم معاصر في أدبيات المحاسبة وعالم الأعمال وكذا تأييد قوي لكون محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المناسبة للإفصاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد في القوائم المالية، في حين جاء مستوى التأييد مرتفع على مستوى البنود (1، 4، 5، 6، 7، 8) وهنا نجد أن أقل مستوى تأييد جاء في البندين رقم 7 و 8 واللذان يعبران عن أن تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات فيها يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري أما البند 8 فيشير إلى شيوع استخدام عقود الإيجار طويلة الأجل للموظفين يبرر وجود نظام محاسبي للموارد البشرية، فيما يتعلق بالانحرافات المعيارية فنلاحظ من الجدول انخفاض نسبي عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته عينة الدراسة وهذا ما يشير إلى اتساق إجابات أو آراء أفراد عينة الدراسة على مستوى جميع الفئات.

الإحصائيات الوصفية للبنود الداخلة في تكوين محور مبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة جاءت كالتالي:

جدول رقم (05): تأييد العينة لمبادئ وقواعد محاسبة الموارد البشرية

| بنود المحور | السلم إحصائيات | أؤيد بقوة ← | | | | | المجموع | المتوسط | الانحراف المعياري | التباين |
|-------------|----------------|-------------|-----|------|------|------|---------|---------|-------------------|---------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | |
| 1 | التكرار | 3 | 9 | 30 | 34 | 48 | 114 | 3.92 | 1.114 | 1.241 |
| | النسبة المئوية | 2.6 | 7.9 | 26.3 | 21.1 | 42.1 | 100 | | | |
| 2 | التكرار | 6 | 3 | 21 | 24 | 24 | 114 | 3.97 | 1.068 | 1.141 |
| | النسبة المئوية | 5.3 | 2.6 | 18.4 | 36.8 | 36.8 | 100 | | | |
| 3 | التكرار | 6 | 6 | 21 | 42 | 39 | 114 | 3.89 | 1.100 | 1.210 |
| | النسبة المئوية | 5.3 | 5.3 | 18.4 | 36.8 | 34.2 | 100 | | | |
| 4 | التكرار | 0 | 9 | 39 | 33 | 33 | 114 | 3.79 | 0.954 | 0.911 |

| | | | | | | | | | | |
|-------|-------|------|----------------------|------|------|------|------|-----|----------------|---------|
| | | | 100 | 28.9 | 28.9 | 34.2 | 7.9 | 0 | النسبة المنوية | |
| 1.501 | 1.225 | 3.66 | 114 | 39 | 24 | 30 | 15 | 6 | التكرار | 5 |
| | | | 100 | 34.2 | 21.1 | 26.3 | 13.2 | 5.3 | النسبة المنوية | |
| 1.247 | 1.117 | 3.97 | 114 | 51 | 27 | 18 | 18 | 0 | التكرار | 6 |
| | | | 100 | 44.7 | 23.7 | 15.8 | 15.8 | 0 | النسبة المنوية | |
| 1.171 | 1.082 | 3.59 | 111 | 27 | 33 | 33 | 15 | 3 | التكرار | 7 |
| | | | 97.4 | 23.7 | 28.9 | 28.9 | 13.2 | 2.6 | النسبة المنوية | |
| | | | قيم مفقودة بنسبة 2.6 | | | | | | | |
| 1.141 | 1.068 | 4.03 | 114 | 45 | 45 | 9 | 12 | 3 | التكرار | 8 |
| | | | 100 | 39.5 | 39.5 | 7.9 | 10.5 | 2.6 | النسبة المنوية | |
| | | | | | | | | | 3.85 | المتوسط |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة
 مما سبق يمكن القول أن تأييد عينة الدراسة جاء ذا مستوى عالي قدر بـ 3.85 وهذا يدل على أنه توجد المبادئ والقواعد الأزمة لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة، حيث تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لتوفر المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بين 3.03 و 3.97 وهذا يدل على أن الآراء تراوحت بين متوسطة التأييد والمرتفعة، كما نجد مستوى التأييد مرتفع في البنود (7، 6، 5، 4، 3، 2، 1) التي تشير إلى تأييد مرتفع في حين جاء مستوى التأييد متوسط على مستوى البند 8 الذي يشير إلى تأييد أفراد عينة الدراسة إلى أن وضع معيار محاسبي دولي خاص بمحاسبة الموارد البشرية كمبدأ وقاعدة تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية. فيما يتعلق بالانحرافات المعيارية فنلاحظ من الجدول أيضا إنخفاض نسبي عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته عينة الدراسة وهذا ما يشير إلتساق إجابات أو آراء أفراد عينة الدراسة على مستوى جميع الفئات. الإحصائيات الوصفية للبنود الداخلة في تكوين محور معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة جاءت كالتالي:

جدول رقم (06): تأييد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية

| بنود المعوقات | السلام احصائيات | أؤيد بقوة ← | | | | | أعارض بقوة | | المتوسط | الانحراف المعياري | التباين |
|---------------|-----------------|-------------|----|----|----|----|------------|------|---------|-------------------|---------|
| | | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | المجموع | | | | |
| 1 | التكرار | 6 | 15 | 24 | 30 | 39 | 114 | 3.71 | 1.217 | 1.482 | |

| | | | | | | | | | | |
|-------|-------|------|-----|------|------|------|------|------|----------------|---------|
| | | | 100 | 34.2 | 26.3 | 21.1 | 13.2 | 5.3 | النسبة المئوية | |
| 1.422 | 1.193 | 3.89 | 114 | 48 | 27 | 24 | 9 | 6 | التكرار | 2 |
| | | | 100 | 42.1 | 23.7 | 21.1 | 7.9 | 5.3 | النسبة المئوية | |
| 1.149 | 1.072 | 3.58 | 114 | 24 | 39 | 36 | 9 | 6 | التكرار | 3 |
| | | | 100 | 21.1 | 34.2 | 31.6 | 7.9 | 5.3 | النسبة المئوية | |
| 1.311 | 1.145 | 3.45 | 114 | 30 | 18 | 42 | 21 | 3 | التكرار | 4 |
| | | | 100 | 26.3 | 15.8 | 36.8 | 18.4 | 2.6 | النسبة المئوية | |
| 1.471 | 1.213 | 3.45 | 114 | 30 | 24 | 33 | 21 | 6 | التكرار | 5 |
| | | | 100 | 26.3 | 21.1 | 28.9 | 18.4 | 5.3 | النسبة المئوية | |
| 1.935 | 1.391 | 3.24 | 114 | 30 | 21 | 24 | 24 | 15 | التكرار | 6 |
| | | | 100 | 26.3 | 18.4 | 21.1 | 21.1 | 13.2 | النسبة المئوية | |
| 2.066 | 1.437 | 3.29 | 114 | 36 | 15 | 24 | 24 | 15 | التكرار | 7 |
| | | | 100 | 31.6 | 13.2 | 21.1 | 21.1 | 13.2 | النسبة المئوية | |
| | | | | | | | | | 3.08 | المتوسط |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة.

فيما يتعلق بالمعلومات المرتبطة بمحور معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة يمكن القول أن تأييد عينة الدراسة جاء ذا مستوى متوسط قدر بـ 3.08 وهذا يدل علأن أفراد عينة الدراسة أيدوا بدرجة متوسطة وجود المعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لنظم محاسبة الموارد البشرية، حيث تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لهذه المعوقات بن مستوى مرتفع ومتوسط حيث نجد مستوى التأييد مرتفع في البنود (5، 4، 3، 2، 1) التي تشير إلى تأييد مرتفع حيث نجد أن البند 2 الذي يمثل صعوبة قياس المنافع المستقبلية للمؤسسة من مواردها البشرية نظرا لحالة عدم التأكد التي تحيط بها أحتل أعلى قوة تأييد في هذا المحور يليه البند الأول الذي يعبر عن غياب الحق القانوني للمؤسسة على مواردها البشرية والذي تبرر على أساسه معاملته كأصل من الأصول وبموسط حسابي قدر بـ 3.89 و3.71 على الترتيب في حين جاء مستوى التأييد متوسط على مستوى البنود 6 و7 الذي يشير إلى عدم جواز عرض الموارد البشرية في قائمة المركز المالي لأنها مورد حي وليس جامد كالآلات والمباني كأحد المعوقات أما البند السابع والذي يشير إلى أن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم المالية يزيد من الحسد والبغضاء بينهم؛ فيما يتعلق بالانحرافات المعيارية نلاحظ من الجدول أيضا

إنخفاض نسبي عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته عينة الدراسة وهذا ما يشير إلى
إتساق إجابات أو آراء أفراد عينة الدراسة على مستوى جميع الفئات.

3.4. إختبار الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على إختبار T للعينة الواحدة بالنسبة للفرضيات
الثلاثة الأولى واختبار تحليل التباين الأحادي فيما يتعلق بالفرضية الرابعة.

1.3.4 . إختبار ستيودنت: في الجدول التالي يمكن عرض نتائج اختبار ستيودنت للمحاور

الثلاث للاستبيان:

جدول رقم (07): نتائج إختبار ستيودنت

| المحاور | المتوسط | T | Ddl | SIG |
|--|---------|-------|-----|------|
| المحور الاول: متطلبات تطبيق نظم الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 4,021 | 45,66 | 113 | 0.00 |
| المحور الثاني: المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية | 3,85 | 37,82 | 113 | 0.00 |
| المحور الثالث: معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة | 3,08 | 26,85 | 113 | 0.00 |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة.

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في اختبار ستيودنت نرفض الفرضية الصفرية إذا كانت
 $0.05 \geq \text{Sig}$. بالنسبة لمحور متطلبات تطبيق نظم الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة
والمتوسطة نجد أن قيمة $\text{Sig} = 0.00$ وهو أقل من 5% القرار هو رفض H_{01} وتقبل الفرضية
البديلة H_{02} التي تنص على وجود مبررات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات
الصغيرة والمتوسطة في ولاية مسيلة؛ أما فيما يتعلق بمحور المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظام
محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فجاءت قيمة $\text{Sig} = 0.00$ وهو أقل
من 5% القرار هو رفض الفرضية الصفرية H_{11} وتقبل الفرضية البديلة H_{12} التي تنص على وجود
مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
لولاية مسيلة؛ في حين المحور الثالث الذي يعالج معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية
في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جاء مستوى $\text{Sig} = 0.00$ وهو أقل من 5% القرار هو رفض
الفرضية الصفرية H_{21} وتقبل الفرضية البديلة H_{22} التي تنص على وجود معوقات تحول دون

تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة.
2.3.4. اختبار ANOVA : قمنا بإجراء الاختبار على متغيرة واحدة هي التخصص العلمي للمستجوبين واعتمدت هذه المتغيرة لعدم وجود فارق كبير بين عدد الأفراد المستجوبين من التخصصات التالية: محاسبة، إقتصاد، تجارة، تسيير، أخرى؛ في الجدول التالي يمكن عرض نتائج اختبار ANOVA :

جدول رقم (08): نتائج اختبار ANOVA

| المحاور | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط مجموع المربعات | F المحسوبة | Sig |
|-----------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------------|------------|-----------|
| محور المبررات | بين المجموعات | 4,328625 | 4 | 4,328625 | 5,050125 | 0,00975 |
| | داخل المجموعات | 0,84875 | 109 | 0,84875 | | |
| | المجموع | 5,177375 | 113 | | | |
| محور المبادئ والقواعد | بين المجموعات | 3,782625 | 4 | 3,782625 | 3,67 | 0,073625 |
| | داخل المجموعات | 1,100125 | 109 | 1,100125 | | |
| | المجموع | 4,88275 | 113 | | | |
| محور المعوقات | بين المجموعات | 5,39914286 | 4 | 5,39914286 | 3,66257143 | 0,0595714 |
| | داخل المجموعات | 1,40657143 | 109 | 1,40657143 | | |
| | المجموع | 6,80571429 | 113 | | | |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة.
نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروقات بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حسب التخصص حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة بين وجود إختلاف ذي دلالة إحصائية حول هذه المبررات عند مستوى الدلالة 0.05 حيث جاءت Sig=0.009 وهو أقل من 5% القرار هو وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة الوظيفة حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة؛ بعبارة أخرى يمكن القول أنه يوجد تأثير لنوع التخصص في الحكم على وجود مبررات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة أي أن حكم المستجوبين يختلف من فرد إلى آخر حسب التخصص.

لمعرفة مصدر الاختلاف بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حسب التخصص حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة يمكن اعتماد إختبار scheffee الذي يعتبر من الاختبارات البعدية يتم في حال جاءت نتيجة تحليل التباين دالة (رفض الفرضية الصفرية)، كما يستخدم هذا التحليل لتغطية جانب النقص في تحليل التباين الذي لا يظهر مكمّن الفرق الدال حيث أن اختبار scheffee يقارن العينات مثنى مثنى بحثا عن الفرق الدال.

أما فيما يتعلق بالمحور الثاني المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظم الموارد البشرية في المؤسسات فالدراسة بينت عدم وجود إختلاف ذي دلالة إحصائية حول المبادئ والقواعد عند مستوى الدلالة 0.05 حيث جاءت $Sig=0.07$ وهو أكبر من 5% القرار هولا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة الوظيفة حول مبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة. في حين النتائج المرتبطة بالمحور الثالث بينت أن $Sig=0.059$ وهي أكبر من 0.05 هنا يمكن القول أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيرة الوظيفة حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة أي قبول الفرضية الصفرية، وأخيرا يمكن القول أن طبيعة تخصص أفراد العينة لا تؤثر على تقييمهم لوجود مبررات وقواعد ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية مسيلة.

خامسا. خلاصة ومناقشة النتائج

1.5. خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

✓ مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة، جاء مستوى تأييد أفراد عينة الدراسة للمبررات بشكل عام مرتفع وهذا ما نتج عن الإحصائيات الوصفية، ومن أجل اختبار الفرضية تم الاعتماد على اختبار ستيودنت للمتوسطات حيث جاء الاختبار دال أي تبين وجود مبررات لتطبيق نظم محاسبة الموارد

البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة حسب مستوى التأييد لأفراد عينة الدراسة؛

✓ مبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة، هنا وبالاعتماد على الإحصائيات الوصفية تبين أن مستوى تأييد أفراد عينة الدراسة للمبادئ والقواعد بشكل عام متوسط، كما تم الاعتماد على إختبار ستيودنت أيضا للتحقق من الفرضية التابعة لهذا التساؤل وهنا تبين وجود مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة.

✓ المعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسات محل الدراسة لنظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة، للإجابة على هذا التساؤل قمنا بالاعتماد على الإحصائيات الوصفية أيضا والتي بينت مستوى تأييد متوسط من قبل أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، في حين إعتدنا على إختبار ستيودنت للتحقق من الفرضية المرتبطة بالتساؤل الثالث والذي تبين من خلاله وجود معوقات تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة؛

✓ وجود مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة يعزى لمتغير التخصص أي أن طبيعة تخصص الأفراد تؤثر على رأيهم حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أما فيما يتعلق بالمحور الثاني والثالث والمتعلق بالمبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظم الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، بين الاختبار غياب تأثير نوع التخصص على رأي أفراد عينة الدراسة حول مبادئ وقواعد تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية المسيلة ومعوقات تطبيقها.

إلى جانب هذه النتائج الأساسية للبحث ظهرت بعض النتائج الجانبية التي تستحق الذكر:

- تأييد قوي جدا لمفهوم رأس المال المعرفي كمفهوم معاصر في أدبيات المحاسبة وعالم الأعمال وكذا تأييد قوي لكون محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المناسبة للإفصاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد في القوائم المالية، يفتح المجال أمام المحاسبين الباحثين في إيجاد حلول للمعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

2.5. التوصيات

النتائج التي توصلنا لها تعطي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية مسيلة نظرة شاملة عن ضرورة تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية وهذا نظرا للنتائج التالية: توفر متطلبات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية بشكل مرتفع وكذا مبادئ وقواعد تطبيقها؛ هذا لا يمنع وجود معوقات تحول دون تطبيقها من هنا تجدر الإشارة إلى ضرورة سعي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية مسيلة للتغلب على معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية؛

- بالاعتماد على النتائج السالفة الذكر يمكن القول أنه من الضروري تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية وهذا نظرا لتوفر مبررات ومبادئ وقواعد تطبيقها، ما يسمح بتوفير معلومات مناسبة عن تكلفة ونوعية تلك الموارد من خلال الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة لتلك المؤسسات مما يحسن صورتها ومصداقيتها لدى الأطراف ذات الصلة؛

تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على توفير فرص تطوير وتنمية برامج تدريبية وتعليمية تعرف بأهمية رأس المال البشري؛

- ضرورة عرض الموارد البشرية في قائمة المركز المالي للمؤسسات من خلال تشجيع الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم المالية ووضع معيار محاسبي دولي خاص بمحاسبة الموارد البشرية ؛

- محاولة التغلب على المعوقات التالية: صعوبة قياس المنافع المستقبلية للمؤسسة من مواردها البشرية نظرا لحالة عدم التأكد التي تحيط بها، غياب الحق القانوني للمؤسسة على مواردها البشرية والذي تبرر على أساسه معاملته كأصل من أصول المؤسسة.

3.5. حدود وأفاق الدراسة

مما يلفت النظر في نتائج الدراسة الميدانية غياب تأثير لتخصص أفراد عينة الدراسة على تأييدهم لمبادئ وقواعد ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية، هذا ما يفتح أمامنا تساؤل عن تأثير باقي خصائص العينة على درجة تأييدهم لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما أن الدراسة أجريت في ولاية واحدة وهذا ما يدفعنا للتساؤل عن نتيجة الدراسة في حال أجريت على عينة أكبر وفي ولايات أكثر.

المراجع

- ¹ كمال قاسي (2011)، إعادة هندسة نظم إدارة الجودة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة ميدانية بالمناطق الصناعية لولاية برج بوعرييج، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، ص2.
- ² زكريا مطلق الدوري وآخرون، إدارة المخاطر في المشاريع الصغيرة والمتوسطة من منظور استراتيجي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع حول "إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة"، جامعة الزيتونة الأردنية / كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2007، ص 04.
- ³ Philippe Mignaval, Propositions Pour Fourier Le Développement Des Pettes Et Moyennes Entreprises Africaines, HCCI, 3 avenue Lowedal, Paris, France, 2008, p 10.
- ⁴ جديد روضة ومزيو ألفة، المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة مؤسسة عطور ورود)، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول: حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية- تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، اربد- الأردن، 2013، ص 177.
- ⁵ شريف بوقصابة وعلي بوعبد الله، واقع وأفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 03.
- ⁶ Ministère de l'Industrie, de la Petite et M moyenne Entreprise et de la Promotion de l'investissement, Mise a niveau PME, Bulletin de Veille 1, Alger, 2012, p 01
- نوال بن عمارة، التمويل المصرفي الإسلامي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، الجزائر، 2012، ص 45.

⁸ عمار شلابي، دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، العدد 05، الجزائر، 2010، ص 273.

⁹ خبابه عبد الله، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة آلية لتحقيق التنمية المستدامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 39-40.

¹⁰ العايب ياسين، دراسة وتحليل عوامل زيادة أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص 04، تم الاطلاع عليه من: <https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/.../5.doc> بتاريخ 2017/04/26.

¹¹ SELHAMI Samia et d'autres, A la découverte de la PME en Algérie, Colloque national Sur: Réalité et perspectives du système de comptabilité financière pour les petites et moyennes entreprises en Algérie, université el Oued, Algérie, 2013, p 05.

¹² بلال أحمية، دور التمويل بالمشاركة في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل الشراكة الأورو عربية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة شلف، الجزائر، 2006، ص 451.

¹³ يحي علال حسين، برامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016، ص ص 95-96.

¹⁴ يحي علال حسين، المرجع نفسه، ص 96.

¹⁵ رشا حمادة (2002)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، العدد 01، المجلد 18، جامعة دمشق، ص 146-147.

¹⁶ المرجع نفسه، ص 147.

¹⁷ ArunaDhade(2005), A Human Resource Accounting: A Way to Succeed in Knowledge -Driven Economy, Management and Labour Studies, Vol 30, p:383.

¹⁸ رشاحمادة (2002)، مرجع سابق، ص 147.

¹⁹ Vatasoiu Cet al(2010), Human Resources Accounting-Accounting for The Most Valuable Asset of An Enterprise, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, vol 19.

²⁰ فضل كمال سالم (2008)، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 34-35.

- ²¹ ماجدة سالماني (1998)، قياس تكلفة الموارد البشرية باستخدام اسلوب تكلفة الاحلال الوظيفي بالتطبيق على بعض المستشفيات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ص45.
- ²² أيمن عبد الله محمد أبو بكر (2008)، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، <https://www.linkedin.com>، اطلع عليه يوم: 2015/11/3.
- ²³ عائشة محمد الشهري (دون ذكر التاريخ)، المحاسبة عن الموارد البشرية دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص25-28.
- ²⁴ فضل كمال سالم (2008)، مرجع سابق.
- ²⁵ دراسة فهد دعسان المطيري (2010)، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة في دولة الكويت، المبررات المبادئ والمعوقات، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط الكويت.
- ²⁶ رشاح مادة (2002)، مرجع سابق.
- ²⁷ SavinoDet al (2012), **Human Asset Measurement: A Journal of Based Approach versus Input Methods, Comparison of the Artifact,Management Policy and Practice**, vol. 1