

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات

أ. طارق هزوشي -جامعة الجلفة - الجزائر
أ. دروم أحمد - جامعة الشلف - الجزائر.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ولقد توصلت الدراسة إلى كون المعوقات المتعلقة بالمفهوم هي أكثر المشاكل التي تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهذا يدل على عدم دراية ووعي إطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقدر اللازم لتطبيق هذا المفهوم، إلى جانب جملة من المعوقات القانونية والتشريعية المرتبطة بتطبيقها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، المؤسسات الجزائرية، محافظي الحسابات

Abstract

This study aimed to identify the obstacles to applying human resource accounting in Algerian economic institutions from the point of view of a sample of account governors. The study concluded that the obstacles related to the concept are the most problems that hinder the application of human resources accounting, and this indicates a lack of awareness and awareness of the frameworks of Algerian economic institutions. To the extent necessary to implement this concept, as well as a set of legal and legislative obstacles related to its implementation.

Key words: human resources accounting, Algerian institutions, account managers

1. منهجية الدراسة .

1.1. مشكلة الدراسة .

تتسم المؤسسات الموجهة استراتيجيا بالرؤية المستقبلية واسعة الأفق والأبعاد، حيث أنها تعمل على توقع مكانها في المستقبل بدراسة كل المتغيرات والأبعاد، معتمدة في ذلك على أهم هذه المتغيرات وهي مواردها البشرية.

التي تعتبر المورد الاستراتيجي رقم واحد للمؤسسة من خلال ما يقدمه من مزايا ظرفية ومستقبلية تركز على استخدام معارفه ومهاراته في صناعة الأفكار والمعرفة الضرورية، التي ينتج عنها إبداع وابتكار تقني تكنولوجي وحتى تنظيمي، ولهذا أصبح المورد الأكثر أهمية داخل المؤسسات بسبب المزايا والفوائد التي يحققها.

ويعتبر المورد البشري كذلك هو العنصر القادر على إبقاء المؤسسة على قيد الحياة في ظل المنافسة الشديدة التي تفرضها المتغيرات العالمية مثل العولمة واقتصاد المعرفة، هذا الامر ما جعل الباحثين يهتمون بحاسبة الموارد البشرية، وعليه سوف نحاول القيام بدراسة ميدانية مفادها الإجابة على للإشكالية التالية :

- ما هي معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات؟

2.1. أهمية وأهداف الدراسة .

تهدف هذه الدراسة إلى الأهداف التالية :

- معرفة معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر محافظي الحسابات .
- معرفة أهم صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر محافظي الحسابات.

- معرفة مدى وجود توافق بين إجابات محافظي الحسابات.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تعمل على معرفة آراء محافظي الحسابات حول صعوبات ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية.

3.1. فرضيات الدراسة .

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتد ابتداء الفرضيات التالية :

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر
عينة من محافظي الحسابات

• لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات
محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد
البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات)
باختلاف متغير المستوى الدراسي.

• لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات
محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد
البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات)
باختلاف متغير الخبرة المهنية.

ثانيا: الإطار المفاهيمي للدراسة.

1- تعريف وأهمية محاسبة الموارد البشرية.

يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة في فرع العلوم المحاسبية، وقد
قدمت لها عدة تعريف منها جمعية المحاسبة الأمريكية تعرفها بأنها "بمثابة عملية تحديد
وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية"، كذلك
عرفها (*E.Flamholtz*) بأنها "قياس التكلفة والقيمة للأفراد داخل المؤسسات"¹. وقد حدد
(*Raghav*) بأنها: "وسيلة لقياس فعالية أنشطة إدارة شؤون الأفراد واستخدام العمال في
المؤسسة"².

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

كما تم تعريفها من قبل كل من *مطر والسيويطي* بأنها: "مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم
عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في
ذلك لغرض إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة"⁴.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي كون أنها عملية قياس التكلفة والعائد الاقتصادي من الموارد البشرية من خلال مختلف العمليات التي تقوم بها الموارد البشرية واثرا على الاداء الكلي للمؤسسة.

وتكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة للمؤسسات والحكومات متمثلة في النقاط التالية:

- الحاجة إلى تحديد القيمة الحقيقية للمنشآت، بسبب الفجوة بين موارد المنشأة الحقيقية والموارد التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية؛

- الحاجة إلى تقليل حالة عدم الرضا، وعدم الاكتفاء بالتقارير المالية الحالية، نتيجة لانخفاض قدرتها على التنبؤ في ظل الظروف الاقتصادية الحالية؛

- حاجة الإدارة إلى توفر أساس سليم لتقويم كفاءة أداء العاملين من جهة، وعملية الرقابة من جهة أخرى. مما يؤدي إلى تطوير إدارة الموارد البشرية وزيادة فعاليتها، بما يحقق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت.

- تقليل حجم الانتقاد الموجهة للمحاسبة.

وتتعدد أهداف محاسبة الموارد البشرية وفق وجهات النظر المختلفة فيرى كل من (Parameswaran and Jothi) أن أهداف محاسبة الموارد البشرية تتمحور حول ثلاثة عناصر هي:⁵

✓ أهداف داخلية تتعلق بتحسين الإدارة الداخلية للموارد البشرية في المؤسسة؛

✓ الأهداف الداخلية من الخارجية لتلبية الاحتياجات من المعلومات المحددة من المستخدمين الداخليين والخارجيين للبيانات المالية؛

✓ الأهداف الخارجية هي الأهداف المحددة التي صممت لتلبية متطلبات المعلومات المالية التي هي غريبة على المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية.

ويخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك فقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية وهي:⁶

✓ القياس : أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.

✓ التطبيق : ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر
عينة من محافظي الحسابات

✓ ج. النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني
للمؤسس، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

وقد حدد سالم أن محاسبة الموارد البشرية تسعى إلى الوصول إلى الأهداف التالية⁷:

✓ تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بأسلوب يعطي أكثر النتائج موضوعية وتحديد اثر
رأس المال البشري في القوائم المالية،

✓ مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة وإعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية
ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية؛

✓ مساعدة الإدارة على معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد
البشرية؛

وظائف محاسبة الموارد البشرية فتتمثل في⁸:

- التنبؤ: تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة مهمة في عملية التنبؤ المستقبلي للموارد
البشرية سواء من خلال التحديد المسبق للموارد البشرية الضرورية في المستقبل أو
المتطلبات المستقبلية للمورد البشري الموجود حالياً؛

- التخطيط: تلعب محاسبة الموارد البشرية دوراً هاماً كأداة تخطيطية من خلال استخدام
كل الحسابات والقوائم التخطيطية التي تعد مثل الموازنات التخطيطية، تخطيط
الاجراءات، تخطيط نفقات الاستقطاب والتدريب والتكوين،... الخ.

- الرقابة: تقوم محاسبة الموارد البشرية بدور استثنائي اعلامي من خلال مختلف
المؤشرات والادوات التي تستخدمها مثل الميزانية الاجتماعية ومؤشرات مردودية
المورد البشري التي تبين مدى تحقيق الاهداف بالمقارنة مع ما كان مخططاً، أي
مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلاً ومقارنة القيم التقديرية مع القيم
الحقيقية؛

- تقييم الأداء: تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم أداء ونشاط الموارد البشرية
في المؤسسة وتبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرجوة من هذه الموارد البشرية وكيف
يمكن تفعيلها واستغلال طاقاتها لتحقيق هذه الأهداف؛

- تقديم المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات: تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة والمتوقعة.

2- معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يشكل فعالة يتطلب ثلاثة نقاط أساسية حسب (Roslender & Dyson) هي⁹:

- معرفة عميقة بتكلفة الموارد البشرية، والنتيجة التي تحققها وقيمتها؛
 - إعدادات ومقومات إدارية عالية للمؤسسة؛
 - ضبط الهدف، وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر الإدارة الإستراتيجية.
- لكن كل عمليات تطبيق محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة تستدج بمجمة من المعوقات تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن وجهة نظر إلى أخرى، وسوف نحاول في هذا الجزء تحديد بعض المعوقات والمشاكل إلى تعارض تطبيقها.
- يرى (A. Lakshmana Rao) أن معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر دراسته هي¹⁰:

- عدم التأكد من المنافع المستقبلية؛
 - غياب الاستثمار الأولي في الاستحواذ على الأصول البشرية؛
 - عدم وجود الملكية الحقيقية للموظفين جسدياً من قبل صاحب العمل؛
 - عدم وجود توجيه المبادئ والمفاهيم والاتفاقيات والهيئات التنظيمية؛
 - عدم الاحتراف من قبل السلطات الضريبية؛
 - عدم وجود الوعي الكافي لمفهوم محاسبة الموارد البشرية.
- أما دراسة (Herman A. Theeke) فتري في معوقات هناك عوامل اجتماعية وثقافية، ترتكز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول، على اعتبار أن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها¹¹.

أما نظرة الجعدي فقد حددت العوامل المعيقة لمحاسبة الموارد البشرية التالية¹²:

- إن المنشآت أو المؤسسات ليس لها حق ملكية قانوني على الموارد البشرية كي تبرر معاملتها كأصل من الأصول،

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات

- نظرا لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المنشأة يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما أن للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب؛
- صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لان ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها.
- ارتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة واستنفاد نفقاتهم.
- إن قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلا عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي إلى البغضاء بني الموظفين وتواجه بعدوانية وكره.

أما دراسة جواد وعيدي فيران أن مشاكل تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي:

- عدم تكامل مفهوم محاسبة الموارد البشرية؛
- تطبيق المفاهيم المحاسبية على الموارد البشرية في المؤسسات متباينة الخصائص؛
- عدم اعتماد معايير موحدة لقياس الموارد البشرية؛
- صعوبة رسملة الإنفاق على الموارد البشرية؛
- تحديد طرق احتساب أقساط الإطفاء للإنفاق على الموارد البشرية؛
- عدم وجود نصوص قانونية ملزمة للتطبيق.

كما حدد ثامر الصقر معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في العوامل التالية¹³:

- إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيضطد بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام ، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي؛
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لأستنفاد الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في اندثار الأصول المادية، لكن استنفاد قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاد الأفراد ، حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين إن البعض الآخر تزداد قدرتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما انه من

الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضاً الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها؛

- إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولاً تاماً، فمثلاً إن لكل من منهج القيمة ومنهج الكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولاً واسعاً خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح؛

- إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وإن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب.

ثالثاً: الدراسة الميدانية.

مجتمع وأدوات الدراسة.

تتكون عينة الدراسة من 32 محافظ حسابات تم اختيارهم من ست (06) ولايات من الوطن، واستخدم برنامج (spss) لاستخراج النتائج الإحصائية من إجابات محافظي الحسابات على الاستبانة المصممة وفق مقياس ليكرت الخماسي والجدول التالي يوضح ذلك .

الجدول رقم (01) : مقياس ليكرت الخماسي .

مقياس ليكرت	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الرقم/الرمز	5	4	3	2	1

لتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل ألفا كرونباخ الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة ، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (spss) حيث قيمته 0.753 هذا ما يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة ، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بجذر معامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.867 والذي يقترب للواحد وهذا

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر
عينة من محافظي الحسابات

ما يدل على صدق إجابات الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة
واختبار فرضياتها.

2.2. تحليل المتغيرات الديمغرافية .

الجدول التالي يوضح المتغيرات الديمغرافية المتمثلة في (العوامل الشخصية) .

الجدول رقم (02) : المتغيرات الديمغرافية .

	البيانات الشخصية	العدد	النسبة المئوية %
الجنس	- ذكر	31	96.8
	- أنثى	1	3.1
المستوى الدراسي	- أقل من بكالوريوس	04	12.5
	- شهادة الدراسات	15	46.8
	التطبيقية	06	18.75
	- ليسانس	07	22.6
	- دراسات عليا		
التخصص	- محاسبة	14	43.75
	- مالية	15	46.87
	- تخصص أخرى	03	10.83
الخبرة المهنية	- من 6 الى 10 سنوات	6	18.75
	- من 11 الى 15 سنوات	14	43.75
	- أكثر من 15 سنوات	12	37.5

المصدر :من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (spss) .

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 96.8 % كلها ذكور والباقي إناث مما يدل على
ممارسي هذه المهنة كلهم ذكور في الجزائر، كذلك يتضح أن النسبة الأعلى في المستوى
الدراسي هي لشهادة الدراسات التطبيقية بنسبة 46.8 % وأكثر من 30% حملة لشهادة

ليسانس ودراسات عليا، أما التخصص فيغلب عليه تخصص المالية بنسبة أكثر من 46% وتخصص محاسبة بنسبة 43%، أما الخبرة المهنية فاعلمها تتراوح خبرتهم أكثر من 10 سنوات بنسبة تفوق 80% .

3.2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة .

تقسم دراستنا معوقات أو صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاثة أبعاد أساسية، وهي : صعوبات متعلقة بمعرفة مفهوم محاسبة الموارد البشرية، صعوبات تشريعية وقانونية، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لأبعاد الجودة.

رقم المحور	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
01	صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية	4.28	0.88	21.56	1
02	صعوبات تشريعية وقانونية	4.1	0.89	21.70	2
03	صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات	3.97	1.07	26.95	3
	المتوسط العام	4.11	1.14	-	-

المصدر :من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (spss) .

يتضح من النتائج الموضحة بالجدول رقم (03) أعلاه أن المستوى العام لمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية كان **مرتفعاً** لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (4.11)، وانحراف معياري مقداره (1.14). ومن حيث الترتيب جاء بعد صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.28)، يليه بعد صعوبات تشريعية وقانونية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1)، ليأتي بعد صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات إذ سجل متوسط حسابي (3.97)، ويتضح من عينة الدراسات تدرك انه مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعاني من عدم إدراكه في المؤسسات الجزائرية، كذلك عدم وجود مرونة في القواعد والتشريعات القانونية المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، كذلك يتضح من إجابات عينة الدراسة وجود مشكل عدم

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر
عينة من محافظي الحسابات

امتلاك مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للممارسات والعمليات المتعلقة بمحاسبة
الموارد البشرية.

3.2. اختبار فرضيات الدراسة الميدانية .

أ- اثر المستوى الدراسي على آراء المستجوبين لمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا إلى
اختلاف متغير المستوى الدراسي استخدم الباحثان تحليل التباين الأحادي (One Way
ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات محافظي الحسابات حول معوقات تطبيق
محاسبة الموارد البشرية إلى اختلاف متغير المستوى الدراسي، وجاءت النتائج كما يوضحها
الجدول التالي :

الجدول رقم (6-27): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في
اتجاهات المبحوثين نحو معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية تعزى لمتغير المستوى
الدراسي

المحاور	مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
صعوبات بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية	بين المجموعات	3	0.201	0.204	0.725	0.699
	داخل المجموعات	29	11.550	0.297		
	المجموع	32	11.751			
صعوبات تشريعية وقانونية	بين المجموعات	3	1.954	0.436	1.663	0.156
	داخل المجموعات	29	13.809	0.259		
	المجموع	32	15.763			
صعوبات بالممارسة والعمليات	بين المجموعات	3	1.305	0.228	1.330	0.366
	داخل المجموعات	29	8.783	0.225		
	المجموع	32	10.089			

المصدر : من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (spss)

يتضح من خلال النتائج الموضحة أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات) باختلاف متغير المستوى الدراسي، بدلالة انخفاض قيمة (F) المحسوبة التي كانت قيمها على التوالي (0.725) ، (1.663) ، (1.330) ، وقيم احتمالية كانت على التوالي (0.699) ، (0.156) ، (0.366) وهي اكبر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$. وهذا ما يجعلنا على يقين من عدم وجود اختلافات في إجابات عينة الدراسة حول الصعوبات والمعوقات وراء تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

ب- اثر الخبرة المهنية على آراء المستجوبين لمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا إلى اختلاف متغير الخبرة المهنية استخدم الباحثان تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات محافظي الحسابات حول معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى اختلاف متغير الخبرة المهنية، وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (6-27): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين نحو معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية تعزى لمتغير المستوى الدراسي

المحاور	مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية	بين المجموعات	3	0.520	0.260	1.007	0.371
	داخل المجموعات	29	15.243	0.258		
	المجموع	32	15.763			

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر

عينة من محافظي الحسابات

صعوبات تشريعية وقانونية	بين المجموعات	3	0.474	0.237	1.834	0.169
	داخل المجموعات	29	7.622	0.129		
	المجموع	32	8.096			
صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات	بين المجموعات	3	0.784	0.392	1.545	0.222
	داخل المجموعات	29	14.979	0.254		
	المجموع	32	15.763			

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج (spss)

يتضح من خلال النتائج الموضحة أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات) باختلاف متغير الخبرة المهنية، بدلالة انخفاض قيمة (F) المحسوبة التي كانت قيمها على التوالي (1.007) ، (1.834) ، (1.545) ، وقيم احتمالية كانت على التوالي (0.371) ، (0.169) ، (2.222) وهي اكبر من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$.

وهذا ما يجعلنا على يقين من عدم وجود اختلافات في إجابات عينة الدراسة حول الصعوبات والمعوقات وراء تطبيق محاسبة الموارد البشرية ولها تجتمع آراء وإجابات عينة الدراسة كون يوجد معوقات وصعوبات كبيرة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية .

مما سبق يمكن تبين أهم نتائج هذه الدراسة التطبيقية فيما يلي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات) باختلاف متغير المستوى الدراسي.

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ فاقل في اتجاهات محافظي الحسابات حول الأبعاد التالية (صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية ، صعوبات تشريعية وقانونية ، صعوبات متعلقة بالممارسة والعمليات) باختلاف متغير الخبرة المهنية.
- وفق الدراسة الميدانية جاء البعد الأول من الدراسة هو أهم معوق لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وهو صعوبات متعلقة بالمفهوم محاسبة الموارد البشرية ثم صعوبات تشريعية وقانونية.

خاتمة:

- توصلنا من خلال هذا البحث إلى جملة من النتائج أهمها:
- لا يتمتع مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقدر الجيد من الإدراك والاهتمام بأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية حسب وجهة نظر محافظي الحسابات.
 - النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل عام كان مرتفع لأسباب منها صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية لتفاوت قدراتها.
 - عدم إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية لعدم وجود رغبة من طرف مسؤولي على المؤسسات الجزائرية من جهة، ومن جهة أخرى عدم توفر المستلزمات والعمليات لتطبيقه.
 - عدم وجود معيار واضح يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح يمثل أهم الصعوبات التي تعيق تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية .

قائمة المراجع:

¹ Dasari Pandurangarao, .S.Chand Basha, Devarapalli. Rajasekhar, A STUDY ON HUMAN RESOURCE ACCOUNTING METHODS AND PRACTICES IN INDIA, International Journal of Social Science and Interdisciplinary Research, Vol. 2 (4), APRIL (2013), p 76.

² Enyi Patrick Enyi and Adebawojo Oladipupo Akindehinde, Human Resource Accounting and Decision Making in Post-Industrial Economy, American International Journal of Contemporary Research, Vol. 4 No. 2; February 2014, p111.

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات

³ نوال بن عمارة وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 10 - 09 مارس 2004 ، جامعة ورقلة ، ص 02.

⁴ محمد مطر وموسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2008، ص 343.

⁵ Parameswaran, R. & Jothi, K. (2005). Human resources accounting: The Chartered Accountant , 2005, <<http://220.227.161.86/10501jan05p867-874.pdf>> , (12/012/2015), p868.

⁶ طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، ليبيا، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2013، ص 20

⁷ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 38.

⁸ قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر، جوان 2014، ص ص 129-130.

⁹ Jacob Cherian & Sherine Farouq, A Review of Human Resource Accounting and Organizational Performance, International Journal of Economics and Finance; Vol. 5, No. 8; 2013, p 76.

¹⁰ A. Lakshmana Rao, Human Resource Accounting: a frame work for better Financial Accounting and Reporting, Journal of Business and Management, Volume 16, Issue 4. Ver. II (Apr. 2014), P88

¹¹ Herman A. Theeke, A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 No. 1, 2005, pp 40-59.

¹² الجعيد سناء عبد الهادي ، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، غزة ، 2007، ص 40.

¹³ ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013، ص 182.