



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

¹ مخبر سياسات التنمية الريفية في المناطق السهبية بالجزائر، جامعة زيان عاشور الجلفة

² جامعة زيان عاشور بالجلفة

أثر تطبيق حوكمة المؤسسات في الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية-دراسة ميدانية بمؤسسة نفطال بالجلفة-

The impact of the application of corporate governance on the disclosure of the cost of human resources-case study of Naftal Company in Djelfa

عثماني أحمد* ¹ a.otmani@mail.univ-djelfa.dz

كسنة محمد² m.kenna@mail.univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2020/06/30

تاريخ القبول: 2020/05/13

تاريخ الإرسال: 2019/08/26

الكلمات المفتاحية

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى تطبيق حوكمة المؤسسات مع التركيز على الإفصاح باعتباره أحد مبادئها وأهميته في إيصال المعلومات لكل الأطراف من جهة، ومن جهة أخرى تسليط الضوء على مفهوم حديث نسبيا وهو محاسبة الموارد البشرية وأهم وظائفه، وإبراز أهميته في قياس تكلفة الموارد البشرية بالإضافة للرقابة عليها وترشيد استغلالها والذي يمثل أحد أهداف حوكمة المؤسسات. وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن نظام حوكمة المؤسسات يفرض مستوى معين من الإفصاح عن المعلومات يساعد المسيرين والأطراف الأخرى باتخاذ القرار المناسب بشكل عام وإعطاء رؤية واضحة عن الموارد البشرية وتكاليفها بشكل خاص، كما خلصت الى ضعف دور أصحاب المصالح في مؤسسة الدراسة في ممارسة قواعد الحوكمة.

تصنيف JEL: XN1 ؛ XN2.

Abstract

The aim of this study is to know the extent to which corporate governance is applied, with a focus on disclosure as one of its principles and importance in communicating information to all parties, on the one hand, and highlighting the relatively recent concept of accounting of human resources and its most important functions. In order to rationalize their exploitation and thus control them, which is one of the objectives of corporate governance. The study concluded that the corporate governance system imposes a certain level of information disclosure that helps managers and other parties make the appropriate decision in general and provide a clear vision of human resources and their costs in particular, as well as the weak role of stakeholders in the study institution in the practice of governance.

Keywords

Corporate Governance;
Human Resources
Cost ; Human Resources
Accounting ;
Governance Principles.

JEL Classification Codes : XN1; XN2

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: a.otmani@mail.univ-djelfa.dz

1. مقدمة:

يرى العديد من الباحثين والكتاب أن أهم أسباب استمرارية المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية باعتبارها مصروفات وليست أصلاً متجذرة في تقاليد وأعراف نشأت منذ عصر الثورة الصناعية، لكن ظروف الإنتاج تغيرت وانتقلنا من الثورة الصناعية إلى ثورة تكنولوجيا المعلومات حيث ينال المورد البشري اهتماماً متزايداً كما يستغرق مدة وتكلفة للتدريب لذا تم إيجاد عدة طرق لقياس الموارد البشرية، مما استدعى تغيير المعالجة المحاسبية واعتباره من الأصول الهامة في المؤسسة مع ضرورة الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في التقارير المالية. من جهة أخرى ظهر مفهوم جديد في إدارة المؤسسة والرقابة عليها بعد فضائح الاحتيال وسوء التسيير في عدة شركات كبيرة وهو حوكمة المؤسسات حيث يعتمد مجموعة مبادئ وإرشادات تضبط أنشطة المؤسسة المختلفة وترشد استغلالها لمختلف الموارد المادية منها والمالية والبشرية بما يحقق مختلف أصحاب المصالح.

1. مشكلة البحث: من أهم أهداف المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية هو تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المالية والإدارية المتعلقة بالعنصر البشري في المنظمة وهنا تبرز أهمية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية باعتباره وسيلة لوصول المعلومة للجهات المعنية كما أنه أحد أهم المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات ومن أسباب اعتمادها، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو:

ما مدى تأثير حوكمة المؤسسات في تعزيز الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية؟

للإجابة عن هاته الإشكالية لابد من التطرق إلى الأسئلة التالية:

ما أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية؟

هل تحظى عملية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية باهتمام متخذي القرار في المؤسسة؟

هل تطبيق حوكمة المؤسسات ساعد على تعزيز الإفصاح عموماً والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية خصوصاً؟

هل تقوم مؤسسة نפטال بالجلفة بالإفصاح عن تكلفة مواردها البشرية وهل تأثر ذلك بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسة؟

2. فرضيات الدراسة: تتطلب عملية البحث عن إجابات لمشكلة الدراسة وضع عدة فرضيات تتمثل في:

لا يوجد ادراك لدى متخذي القرار في المؤسسات العمومية الاقتصادية بأهمية الإفصاح المحاسبي.

لا تحظى عملية قياس تكاليف الموارد البشرية بالاهتمام الكافي.

لا يوجد تطبيق دقيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية العمومية.

لا يؤثر تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية على القياس والإفصاح عن الموارد البشرية.

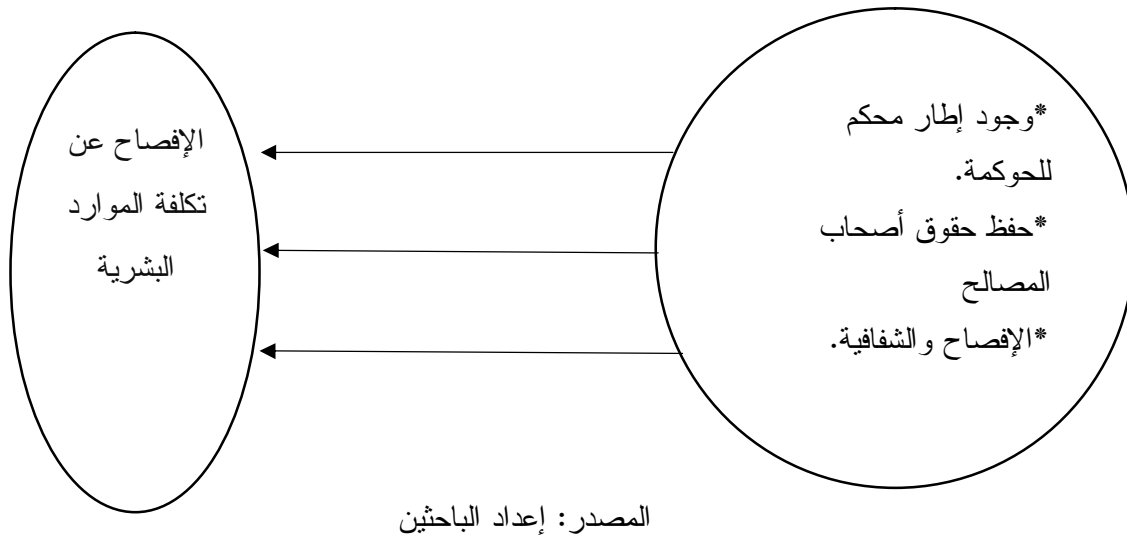
3. أهداف البحث: يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، وذلك من خلال إبراز مفهوم محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس المحاسبي، ومدى تأثيرها بتطبيق قواعد وتوجيهات حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى التعرف على الجوانب الفكرية لحوكمة الجامعات وكيفية الاستفادة منها في الإفصاح وتحسين المحاسبة وجودة التقارير، قياس أثر تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح، طرح بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساعدة في زيادة الوعي بأهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات.

4. أهمية البحث: تتجلى أهمية البحث في أنه يعطي فكرة لموضوع الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وما يحققه للمنظمات، وما يتطلبه من شروط وعوامل ليتحقق بصفة فعالة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على ممارسات محاسبة

الموارد البشرية وتأثيرها على اتخاذ القرارات. إضافة الى انه يلقي الضوء على حوكمة المؤسسات وما تحققه من مزايا في مختلف مجالات التسيير.

5. منهجية البحث: سنستخدم المنهج الوصفي في دراسة الموضوع وبالاتماد على الدراسات السابقة المحلية والأجنبية التي تناولت موضوع الحوكمة أو تنمية الموارد البشرية سنقوم ببناء علاقة نظرية بين المتغيرين مع التركيز على اعطاء فكرة أساسية لاعتماد تنمية المورد البشري كعامل فعال لتجسيد الحوكمة بنجاح، ميدانيا سنلجأ لأسلوب دراسة حالة لبعض الشركات الاقتصادية من خلال اختيار عينة من الموظفين واستجوابهم وتحليل النتائج.

6. نموذج الدراسة: تمت صياغته بالاستعانة بالدراسات السابقة ومتغيرات البحث وهو موضح في الشكل التالي: المتغير المستقل: حوكمة المؤسسات



II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. حوكمة المؤسسات: وسوف نتناولها من خلال النقاط التالية:

أ. **التعريف:** عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الحوكمة بأنها تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة المؤسسات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف المؤسسة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء¹. أما كل من Monks و Minow 2001 عرفها بأنها: العلاقة فيما بين عدد من الأطراف المشاركة التي تؤدي الى توجيه وتحسين أداء الشركة، والأطراف الأساسية هي: المساهمين، الإدارة (بقيادة المدير)، مجلس الإدارة والأطراف المشاركة الأخرى تتضمن الموظفين، العملاء، الموردين، الدائنين والمجتمع². ويمكن تعريف الحوكمة أيضا بأنها جميع الإجراءات والقواعد والنظم التي تهدف الى تعزيز الرقابة ودعم إدارة المخاطر في المؤسسة، لغرض تحسين أدائها والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح فيها³. اذن حسب هذه التعاريف الحوكمة الجيدة هي التي توفر إطار مناسب لكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للوصول للأهداف التي تصب في مصلحة المؤسسة وتسهيل عملية المراقبة واستغلال الموارد بكفاءة، ولعل من بين أسباب اعتمادها ضعف الإفصاح والشفافية والذي نتج أدى لتعثر بعض الشركات الكبيرة، كمثال لذلك نذكر شركة أنرون التي لم تفصح عن حجم مخاطر العقود المتداولة في حين أنها

لم تكن تحقق أرباح بل خسائر كانت تخفيها وأدت الى افلاسها، مما دعا الولايات المتحدة الأمريكية الى سن قانون ساربانز أوكسلي⁴ في 2002.

ب.المبادئ: صدر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) خمس قواعد ارشادية للحوكمة سنة 1999، ثم أجري عليها تعديل عام 2004 لتصبح ست قواعد متمثلة في⁵:

-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

-حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

-المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

-دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

-الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

-مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ج. الخصائص: يشير مصطلح الحوكمة إلى الخصائص التالية:⁶

-الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

-الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

-الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛

-المساءلة: أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

-المسؤولية: أي وجود مسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

-العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

-المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

اذن من خلال مبادئ وخصائص الحوكمة فالمؤسسة تحتاج الى حوكمة المؤسسات لتحقيق نتائج على نحو فعال مع تحقيق مستويات عالية من الأداء بما يتفق مع الإلتزامات القانونية والسياسات المعمول بها.⁷

2.محاسبة الموارد البشرية:

أ. التعريف: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات.⁸

عرفها أستاذ المحاسبة ايريك فلامهولتز في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية كآلاتي: تعني محاسبة الموارد البشرية المحاسبة على الأفراد بكونهم موارد في المشروع وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع، وتعد حسبه وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختبار أو تأهيل أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.⁹ اذن نجد ان الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تتمحور في الجدوى الاقتصادية للموارد البشرية للمؤسسة، والتي يجب متابعتها وتقييمها وإعطاء المعلومات اللازمة حولها لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات كاللدريب والاستثمار والاستغناء وغيرها.

تفترض محاسبة الموارد البشرية أن الأفراد ذوو قيمة كموارد بشرية للمنشأة وأن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة بالإضافة لضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية.

ب. الأهداف: يعتبر الهدف العام لمحاسبة الموارد البشرية هو تقديم المعلومات الصحيحة والموثوقة عن المواقف المالي للمؤسسة وذلك بتوفير مختلف المعلومات الضرورية عن الموارد البشرية في المؤسسة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة، كما تهدف الى جذب انتباه الإدارة الى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياسها وتقييمها وتطويرها.¹⁰ ويمكن سرد عدة اهداف أخرى فيما يلي:

- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتميئتها.
- المساعدة على استخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفعالية.
- تحديد قيمة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها.
- تحديد أثر برامج خفض التكاليف فيما يخص الموارد البشرية.
- إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الموارد البشرية وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع.

- مساعدة الإدارة في توزيع الموارد البشرية على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي الى أفضل تخصيص ممكن، وهذا يتطلب تحديد معدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب داخل المؤسسة.

- تحديد العائد الذي تحصل عليه المؤسسة من رأس المال البشري وتقييم قرارات الاستثمار فيه، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد.

- العمل على إيجاد بعض النسب المالية المتعلقة بالموارد البشرية والتي تفيد في عملية التحليل المالي واتخاذ القرارات المختلفة فيما يخص الفترة الحالية والمقبل، وهذا يفيد في تحديد كثافة العمل في المؤسسة.

- تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة، بينما تحدد القيمة الخاصة بهيكل الأجور في المؤسسة.

ج. القياس المحاسبي للموارد البشرية: تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي إلا أنها تهدف في مجملها الى تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا وبالتكلفة اللازمة لتهيئتها للإنتاج وتطويره وخلق روح التعاون. أما المشاكل التي تعترض القياس المحاسبي للموارد البشرية فتتمثل في المشاكل المتصلة بقياس الاستثمارات فيها وكيفية تخصيصها واستفادها على مدار الفترات المالية، بالإضافة لمشاكل تقييم هاته الموارد بالمفهوم الاقتصادي، فنلاحظ أن الأولى مرتبطة بالتقارير

المالية الخارجية أما الثانية فهي متعلقة بالتقارير الداخلية، وقبل التطرق للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية لا بد من إيضاح بعض النقاط المهمة:

- معاملة الموارد البشرية على أنها أصول: ويشير المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية، وعرف شامبرز الأصل بأنه أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية عليها، أما مجلس المحاسبة الأمريكي فقد عرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل اكتسبت نتيجة عمليات تمت في الماضي¹¹، اذن يمكن استنتاج مقومات الأصل البشري وهي: الملكية، المقدرة على الإنتاجية، القابلية للقياس والخدمات المستقبلية، أما تعريف "تكلفة المورد البشري" فهو التكلفة الرأسمالية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو تدريبها، مثال ذلك توظيف الموارد البشرية فهو يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً.

- رأس المال البشري: استخدم هذا المصطلح من طرف الاقتصاديين بداية من آدم سميث في القرن 18 الى ثيودور شولتز سنة 1961 في مقالته "الاستثمار في رأس المال البشري" وغاري بيكر الذي عرفه بأنه من أهم مكونات رأس المال الفكري ويتمثل في القوى العاملة التي تمتلك المقدرة على التفكير والابداع ويضم المعارف والمهارات والخبرة التطبيقية المكتسبة في المؤسسة، كما أنه محرك الابداع في المؤسسة.¹²

3. الإفصاح المحاسبي

يقصد بالإفصاح في المحاسبة هو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الأطراف الخارجية للمؤسسة والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية، وهو يتعلق بتوصيل المعلومات.

أ. **التعريف:** عرف هندريكسن الإفصاح بأنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته¹³، ويمكن التعبير عن مفهوم الإفصاح على أنه إظهار المعلومات المحاسبية باستخدام وسائل وأساليب مناسبة تساعد المستفيدين في تخفيض حالة المخاطر لديهم والتعرف على التطور الذي حققته المؤسسة.¹⁴

ب. **مقومات الإفصاح:** يركز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات التالية:¹⁵
- تحديد المستهدف للمعلومات المحاسبية، حيث لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات المستخدمين من المعلومات.

- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.

- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

- تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

- توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية.

ج. **تصنيف الإفصاح:** هناك عدة معايير لتصنيف الإفصاح يمكن سرد بعض منها في الآتي:

حسب درجة الالتزام بالإفصاح ويقسم الى قسمين هما:¹⁶

- إفصاح إجباري: يتم بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبع عند إعداد القوائم المالية، وتحدد المعلومات المحاسبية التي يجب أن تفصح عنها المؤسسة للمستثمرين.

- إفصاح اختياري: يتم عن طريق الإفصاح الذاتي عن كافة المعلومات للمستثمرين، بدون وجود مطلب قانوني.

حسب مقدار الإفصاح ويقسم الى ثلاثة أقسام هي:¹⁷

- الإفصاح الشامل: يشير الى شمولية التقارير للمعلومات ذات الأثر المحسوس للقارئ.

-الإفصاح العادل: ويتضمن التوازن في الإفصاح لجميع الأطراف.

-الإفصاح الكافي: ويعني الإفصاح بالحد الأدنى الذي يجب إظهاره من المعلومات.

د. أهمية الإفصاح المحاسبي في حوكمة المؤسسات وعلاقته بمبادئ الحوكمة ونوجزها في النقاط التالية:

-تدعيم حوكمة المؤسسات من خلال الاطلاع على المعلومات المحاسبية بما يمنحهم القدرة على الرقابة ومتابعة استثماراتهم، وهو الهدف من الحوكمة بالدرجة الأولى: حماية حقوق المساهمين.

-توفير المعلومات بشفافية واضحة لكل حاملي الأسهم، ضمن مبدأ المعاملة المتكافئة لكل المساهمين.

-تعزيز التعاون بين أصحاب المصالح والمؤسسة من أجل العمل على تنميتها وبقائها من خلال وصفه للواقع الحقيقي لها والذي يخلق المشاركة بين الإدارة وأصحاب المصالح.

-خلق بيئة تجعل الوصول الى المعلومات سهلا منظما، وهو ما يحقق مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات وبالتالي تحقيق الحوكمة.

-مسؤوليات مجلس الإدارة ودوره تعتمد بشكل أساسي على الإفصاح المالي وغير المالي الذي يقدم له.

هـ. مشكلة الإفصاح عن الأصول البشرية: الاعتراف بالموارد البشرية كأصول تستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير صافي الربح المحقق في السنة نظرا لرسملة ما يتعلق بالموارد البشرية من نفقات، حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية، وهذا يتطلب الإفصاح عنها من خلال إدراجها بالموجودات ضمن فقرة قيمة الموارد البشرية.¹⁸

ويتطلب الإفصاح أن يتم تصميم وإعداد تقارير مالية تعكس بشكل كامل وبدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المؤسسة خلال الفترة ويمتد الإفصاح الشامل فيما وراء الأرقام المحاسبية من معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري في اتخاذ القرارات، وفي نفس الوقت نجد أن القوائم المالية تخلو من أي إشارة لقيمة الموارد البشرية في المؤسسة، عدا ما تظهره حسابات النتيجة من أجور بالإضافة للجزء المستحق أو المقدم منها والذي يظهر في قائمة المركز المالي كمستحقات أو مقدمات، وهذا يعد مخالفة لمبدأ الإفصاح المحاسبي.¹⁹

III. الطريقة والإجراءات:

1. مجتمع الدراسة والعينة: لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات فقد اعتمدنا على الدراسة الميدانية وتحليل

البيانات، حيث يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين والإطارات في مختلف الأقسام الإدارية لمؤسسة نפטال بالجلفة، تم اختيار 30 فرد بطريقة عشوائية بحيث تمثل العينة جميع أطراف العمال في المؤسسة.

أ. تعريف مؤسسة نפטال:²⁰ بعد استقلال الجزائر كان نشاط التخزين وتوزيع المحروقات من مهام مؤسسة سوناطراك الى أن المرسوم رقم 101/80 في 06 أفريل 1980 والذي اقتضى إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية (ERDP)، بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982 واهتمت وتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/87 في 25 أوت 1987 الى:

-مؤسسة مختصة في تصفية وتكرير البترول نفطاك (Naftac).

-مؤسسة مختصة في توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها على مستوى التراب الوطني تحت علامة نפטال (Naftal).

ب. أقسام المؤسسة: تنقسم مؤسسة نפטال الى 12 مديرية منها "GPL" وهذه بدورها تنقسم الى عدة مقاطعات منها مقاطعة الجلفة، في سنة 1981 تأسست وحدة نפטال الجلفة وهذا بعد إعادة هيكلة سوناطراك، وبعد ذلك أعيدت تسميتها بوحدة نפטال للتوزيع بالجلفة "UND" وذلك في سنة 1983 وكانت مكلفة أساسا بالتوزيع وتسويق مواد معينة بترولية، نذكر منها: الوقود - الزيت - الغاز - المطاطيات. تحولت هذه الأخيرة من منطقة الى مقاطعة وذلك بتاريخ 2002/07/17 وذلك بموجب قرار S/705 الصادر عن مدير العام لنפטال.

2. متغيرات الدراسة: ويمكن تقسيمها الى:

- المتغير المستقل وهو حوكمة المؤسسات: أما أبعاده فهي مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي مع التركيز على ثلاث مبادئ وهي الإطار الفعال لحوكمة المؤسسات، الإفصاح والشفافية ودور أصحاب المصالح، والتي ترتبط بشكل كبير مع المتغير التابع حسب طبيعة المؤسسة محل الدراسة.

- المتغير التابع وهو الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ويقاس من خلال التقارير المالية عن الموارد البشرية، النفقات عن الموارد البشرية، نظرة المؤسسة للأفراد، نشر التقارير، توفير المعلومات بشفافية، سهولة الوصول للتقارير.

3. فرضيات الدراسة: وهي ثلاث فرضيات:

H₁ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ "ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات" و الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى المعنوية (5%).

H₂ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ "دور أصحاب المصالح" والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى المعنوية (5%).

H₃ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ "الإفصاح والشفافية" والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى المعنوية (5%).

4. أسلوب جمع البيانات الأولية: قمنا في هذه الدراسة باستخدام الاستبيان في جمع البيانات الأولية لعينة من الموظفين العاملين في مؤسسة نפטال فرع الجلفة، صمم الاستبيان بالرجوع للدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة بالموضوع، تم توزيع 30 استبيان و استرجاعها ومعالجتها. وقد تم تصميم الاستبيان وتقسيمه الى أربعة أقسام كالتالي:

أ: قسم متعلق بالمعلومات شخصية تضمنت خمسة أسئلة حول: الجنس، الفئة العمرية، المستوى الدراسي، الخبرة العامة في العمل، نوع المنصب المشغول.

ب: قسم متعلق بتطبيق مبادئ الحوكمة تضمن الأبعاد التالية:

- البعد الأول: ويقاس وجود وتطبيق مبادئ "ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات" و"دور ومسؤوليات مجلس الإدارة" من خلال عشرة عبارات من العبارة 1 الى 10.

- البعد الثاني: ويقاس وجود مبدأ "دور أصحاب المصالح" من خلال عشرة عبارات من 11 الى 20.

- البعد الثالث: ويقاس وجود مبدأ "الإفصاح والشفافية" من خلال عشرة عبارات من 21 الى 30.

ج: قسم متعلق بالإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية تضمن عشرة عبارات من 31 الى 40.

كما تم استخدام مقياس ليكرت ذو ثلاث درجات لتقييم إجابات الموظفين، بحيث تم اعطاء وزن لكل درجة من المقياس من أجل تسهيل معالجتها.

5. أساليب تحليل البيانات: تم الاستعانة ببرنامج Excel 2010 وبرنامج SPSS 19 في عملية التفريغ للبيانات والرسومات البيانية واختبار فرضيات الدراسة، واشتملت على أساليب المعالجة الإحصائية التي تتفق مع طبيعة الدراسة وهي: مقاييس الإحصاء الوصفي من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الثبات لأداة الدراسة لاختبار الثبات، بالإضافة لتحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات ونموذج الدراسة.

IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

1. ثبات أداة الدراسة: من أجل اختبار الثبات استعملنا معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) والذي يعني استقرار هذه الأداة وعدم تناقضها مع نفسها أي قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذا أعيد توزيعها على نفس العينة بتوفر نفس الظروف والنتائج كما يلي:

الجدول رقم (1) نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة

Reliability Statistics

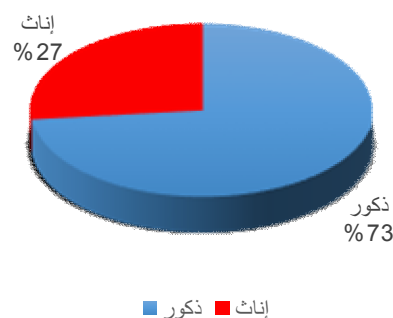
Cronbach's Alpha	N of Items
,921	40

المصدر: اعداد الباحثين من مخرجات SPSS19

يلاحظ من خلال الجدول نجد أن معامل "ألفا كرونباخ" الكلي هو (92%) ، ومنه فأداة القياس تتمتع بالثبات فيما يخص عينة الدراسة ، فيما يخص الصدق فهو يساوي جذر الثبات ومنه (95.9%) و بالتالي فأداة القياس تتمتع بالصدق الخارجي، بالنسبة للصدق الداخلي للاستبيان فقد تم عرضه على مجموعة من الأساتذة للتحكيم ، و القيام بالتعديلات عليه قبل عرضه على المبحوثين.

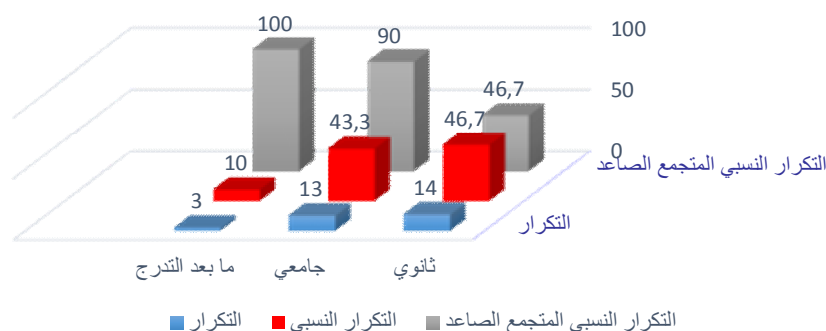
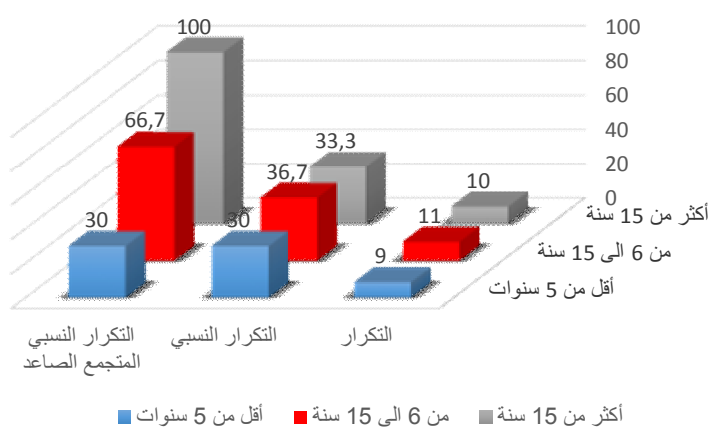
2. عرض خصائص العينة: يخص عرض وتحليل ما يتعلق بالقسم الأول من الاستبيان أي بيانات العاملين.

الشكل رقم (2) تركيبة عينة الدراسة حسب الجنس



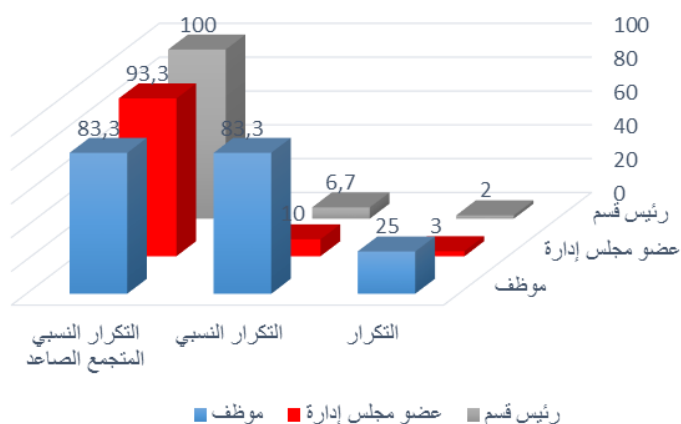
المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Excel 2010 و SPSS 19 على ضوء نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3) تركيبة عينة الدراسة حسب السن

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Excel 2010 و SPSS 19 على ضوء نتائج الاستبيان
الشكل رقم (4) تركيبة عين الدراسة حسب المستوى التعليميالمصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Excel 2010 و SPSS 19 على ضوء نتائج الاستبيان
الشكل رقم (5) تركيبة عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Excel 2010 و SPSS 19 على ضوء نتائج الاستبيان

الشكل رقم (6) تركيبة عينة الدراسة حسب مستوى الوظيفي



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Excel 2010 و SPSS 19 على ضوء نتائج الاستبيان

3. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة.

لاختبار مدى موافقة الموظفين في المؤسسات المعنية على محاور الاستبيان، تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على عباراته كل على حدا حسب مقياس ليكرت الثلاثي المعتمد كما تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهذا ما توضحه الجداول التالية:

الجدول رقم (2) اتجاه إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص عبارات البعد الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري	نسبة الموافقين	المتوسط الحسابي	التكرارات	
موافق	0.305	90%	2.90	3 محايد 27 موافق	العبرة 1 تقوم الإدارة بالعمل على تحقيق رؤية المؤسسة ورسالتها
موافق	0.661	76.7%	2.67	3 غير موافق 23 موافق	العبرة 2 تتوفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات بشكل واضح في المؤسسة
موافق	0.640	83.3%	2.73	3 غير موافق 25 موافق	العبرة 3 يتوفر في إدارة المؤسسة هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يحدد الواجبات والصلاحيات
موافق	0.682	60%	2.50	3 غير موافق 18 موافق	العبرة 4 يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة ويساعد في تطبيقها.
موافق	0.730	60%	2.47	4 غير موافق 18 موافق	العبرة 5 تقوم إدارة المؤسسة بإصدار تقارير دورية عن مدى التزامها بتطبيق قواعد الحوكمة.

العبارة 6 توفر المؤسسة متطلبات الإفصاح المطلوبة في قواعد الحوكمة.	4غير موافق موافق 15	2.37	50%	0.718	موافق
العبارة 7 تقوم الجهات الرقابية بواجبها بأسلوب مهني في مراقبة أعمال المؤسسة ومتابعتها بما يعزز قواعد الحوكمة.	5غير موافق موافق 19	2.47	63.3	0.776	موافق
العبارة 8 تعمل إدارة المؤسسة على تطبيق قواعد الحوكمة للحفاظ على مستوى عالٍ من جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.	3غير موافق موافق 19	2.53	63.3	0.681	موافق
العبارة 9 تسعى إدارة المؤسسة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العصر.	8محايد موافق 22	2.73	73.3	0.450	موافق
العبارة 10 تحتوي قواعد الحوكمة على دور المؤسسة ومسؤولياتها تجاه خدمة المجتمع المحلي.	3غير موافق موافق 15	2.40	50	0.675	موافق
البعد الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات.		2.576		0.361	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS19

نلاحظ أن نلاحظ أن عبارات البعد الأول كانت باتجاه موافق حسب المتوسط الحسابي 2.576 وهو ينتمي الى المجال [2.33، 3] كما أن تشتت الاجابات قليل حسب الانحراف المعياري 0.361 وهو أقل من 1 فهذا دليل على اتساق مقبول للبيانات وبالتالي نقول أن الجزء الأكبر من العينة يميل الى الموافقة و بالتالي وجود مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات.

الجدول رقم (3) اتجاه إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص عبارات البعد الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	نسبة الموافقين	المتوسط الحسابي	التكرارات	
العبارة 11 تتبنى المؤسسة أساليب واضحة لحماية حقوق أصحاب المصالح من الاستغلال.	0.681	56.7%	2.47	3غير موافق موافق 17	موافق
العبارة 12 توفر المؤسسة قنوات اتصال مرنة بين أصحاب المصالح وإدارة المؤسسة.	0.681	63.3%	2.53	3غير موافق موافق 19	موافق
العبارة 13 تحقق المؤسسة الفرصة والحق لأصحاب المصالح بالمطالبة بتعويضات مناسبة عند انتهاك حقوقهم.	0.563	63.3%	2.60	1غير موافق موافق 19	موافق
العبارة 14 تتوفر الفرصة العادلة والمتاحة لامتلاك أسهم المؤسسة لعموم المستثمرين.	0.761	20%	1.80	12غير موافق موافق 6	غير موافق
العبارة 15 تحرص المؤسسة على تحقيق أهداف	0.858	50%	2.23	8غير موافق موافق	موافق

أصحاب المصالح.	15موافق				
العبارة 16 تتبع المؤسسة إجراءات واضحة في حل مشاكل أصحاب المصالح وتحرص على الإفصاح عنها.	4غير موافق 11موافق	2.23	36.7%	0.679	موافق
العبارة 17 يتاح لأصحاب المصالح الاطلاع على كافة المعلومات التي تؤثر في المؤسسة.	9غير موافق 14موافق	2.17	46.7%	0.874	موافق
العبارة 18 يتاح لأصحاب المصالح المشاركة في التصويت على انتخاب إدارة المؤسسة.	11غير موافق 15موافق	2.13	50%	0.937	موافق
العبارة 19 توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسة.	12محايد 18موافق	2.60	60%	0.498	موافق
العبارة 20 يتم الإفصاح عن جميع بنود القوائم المالية حسب متطلبات المعايير المالية الدولية.	6غير موافق 13موافق	2.23	43.3%	0.774	موافق
البعد الثاني: دور أصحاب المصالح.		2.307		0.425	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS19

نلاحظ أن عبارات البعد الثاني كانت باتجاه موافق حسب المتوسط الحسابي 2.307 رغم التزام العديد من المستجوبين الحياد وهو ما يفسر بغموض لدور أصحاب المصالح بالإضافة لعدم وجود فرص عادلة للمستثمرين في امتلاك أسهم في المؤسسة وهو ما تدل عليه الإجابات على العبارة 14 والتي كانت باتجاه غير موافق بمتوسط حسابي 1.80، لكن على العموم هناك موافقة لعبارات البعد الثاني مع تشتت قليل حسب الانحراف المعياري 0.425 وهو أقل من 1 فهذا دليل على اتساق مقبول للبيانات وبالتالي نقول أن الجزء الأكبر من العينة يميل إلى الموافقة و بالتالي وجود مبدأ أصحاب المصالح.

جدول رقم (4) اتجاه إجابات أفراد العينة فيما يخص عبارات البعد الثالث

العبارة	التكرارات	المتوسط الحسابي	نسبة موافقين	الانحراف المعياري	الاتجاه
العبارة 21 تستخدم المؤسسة موقعها الالكتروني لتعزيز الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات.	2غير موافق 21موافق	2.63	70%	0.615	موافق
العبارة 22 يتم الإفصاح عن ملكية الأسهم لكبار المساهمين.	7غير موافق 11موافق	2.13	36.7%	0.776	موافق
العبارة 23 حرص المؤسسة على توفير معلومات كافية وشفافة عن المخاطر المستقبلية.	4غير موافق 19موافق	2.50	63.3%	0.731	موافق
العبارة 24 يتم الإفصاح عن فاعلية ومتانة	6غير موافق	2.27	46.7%	0.785	موافق

نظام الرقابة الداخلية.	14موافق				
العبارة 25 يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين	1غير موافق 18موافق	2.57	60%	0.568	موافق
العبارة 26 توفر المؤسسة معلومات كافية وشفافة عن خططها المستقبلية في الوقت المناسب	3غير موافق 18موافق	2.50	60%	0.682	موافق
العبارة 27 تفصح المؤسسة عن المؤهلات والكفاءات الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة.	5غير موافق 20موافق	2.50	66.7%	0.777	موافق
العبارة 28 تفصح المؤسسة بشكل واضح عن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.	3غير موافق 11موافق	2.27	36.7%	0.640	موافق
العبارة 29 توفر المؤسسة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية اللازمة لتقييم الأداء بصورة أفضل.	3غير موافق 18موافق	2.50	60%	0.682	موافق
العبارة 30 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن سياساتها وبرامجها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.	4غير موافق 17موافق	2.43	56.7%	0.728	موافق
البعد الثالث: الإفصاح والشفافية.		2.412		0.474	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS19

نلاحظ ان فقرات البعد الثالث كانت باتجاه موافق حسب المتوسط الحسابي 2.412 كما ان تشتت الاجابات قليل حسب الانحراف المعياري 0.474 وهو أقل من 1 فهذا دليل على اتساق مقبول للبيانات وبالتالي نقول أن الجزء الأكبر من العينة يميل الى الموافقة و بالتالي وجود مبدأ الإفصاح والشفافية.

جدول رقم (5) اتجاه إجابات أفراد العينة المدروسة فيما يخص عبارات المتغير التابع

الاتجاه	الانحراف المعياري	نسبة الموافقين	المتوسط الحسابي	التكرارات	
موافق	0.758	50%	2.33	5غير موافق 15موافق	العبارة 31 هنالك حاجة الى قياس قيمة المهارات والخبرات والولاء لدى الأفراد في المؤسسة بصيغة مالية، والافصاح عنها في القوائم المالية.
موافق	0.583	80%	2.73	2غير موافق 24موافق	العبارة 32 يوجد اهتمام من قبل المؤسسة لمعرفة وتحديد قيمة استثماراتها في الموارد البشرية.
موافق	0.535	73.3%	2.70	1غير موافق 22موافق	العبارة 33 تنتظر المؤسسة الى مواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.

العبرة 34 المؤسسة على استعداد لتحمل نفقات إضافية في سبيل رفع القيمة الاقتصادية للموظف.	3 غير موافق 22 موافق	2.63	73.3%	0.669	موافق
العبرة 35 تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	3 غير موافق 20 موافق	2.57	66.7%	0.679	موافق
العبرة 36 الإفصاح عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في القوائم المالية يحقق مزايا للمؤسسة.	3 غير موافق 18 موافق	2.50	60%	0.682	موافق
العبرة 37 يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من المصداقية للقوائم المالية.	4 غير موافق 16 موافق	2.40	53.3%	0.724	موافق
العبرة 38 يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة المؤسسة الكلية.	3 غير موافق 16 موافق	2.43	53.3%	0.679	موافق
العبرة 39 تؤيد الإدارة العليا مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية.	3 غير موافق 14 موافق	2.37	46.7%	0.669	موافق
العبرة 40 الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلال مواردها بالشكل الأمثل.	4 غير موافق 21 موافق	2.57	70%	0.728	موافق
البعد الرابع: الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية.		2.523		0.409	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS19

نلاحظ أن نلاحظ أن إجابات المبحوثين على عبارات البعد الرابع كانت باتجاه موافق حسب المتوسط الحسابي 2.523 وهو ينتمي الى المجال [2.33، 3] كما أن تشتت الاجابات قليل حسب الانحراف المعياري 0.409 وهو أقل من 1 فهذا دليل على اتساق مقبول للبيانات على الرغم من التزام جزء لا بأس به الحياد اتجاه بعض العبارات وبالتالي نقول أن الجزء الأكبر من العينة يميل الى الموافقة و بالتالي وجود إفصاح محاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.

4. نموذج الانحدار لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

للإجابة عن الاشكالية الرئيسية لابد من إدخال الفرضيات الفرعية وإثبات صحتها أو نفيها وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات بين كل من المتغيرات المستقلة التي تمثل حوكمة المؤسسات والمتغير التابع الذي يمثل الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية، والجدول التالي يوضح النتائج:

جدول رقم (6) اختبار فرضيات الدراسة

المتغيرات المستقلة البعد 1 الى البعد 3	المتغير التابع البعد 4	معامل التحديد	القيمة الاحتمالية	نموذج العلاقة
ضمان وجود أساس لإطار	الإفصاح عن تكلفة	53.6	0.002	$0.608 + 0.957 = 4$ ب1

المصدر	فعال لحوكمة المؤسسات	الموارد البشرية			
ر: من	دور أصحاب المصالح	الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية	37.9	0.039	ب4=1.681+0.365ب2
إعداد الباحث	الإفصاح والشفافية	الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية	71.6	0.000	ب4=1.030+0.619ب3
ين					
على ضوء					
مخرجا					

SPSS19 ت

تجدر الإشارة الى أن معامل التحديد يعبر عن مقدار التغير في المتغير التابع (مبادئ الحوكمة) والذي يسببه المتغير المستقل، أي القوة التفسيرية للنموذج. كما أن القيمة الاحتمالية (sig) إذا كانت أقل من مستوى معنوية (5%) يمكن القول بأن نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. من خلال الجدول نستنتج ما يلي:

الفرضية الأولى: نلاحظ أن (sig=0.002<0,05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ "ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات" على تحسين الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى معنوية (5%). كما أن معامل التحديد يساوي 0.536 أي أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع ب: 53.6%.

الفرضية الثانية: نلاحظ أن (sig=0.039<0,05) وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ "دور أصحاب المصالح" على تحسين الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى معنوية (5%) كما أن معامل التحديد يساوي 0.379 أي أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع ب: 37.9%.

الفرضية الثالثة: نلاحظ أن (sig=0.000<0,05) وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمبدأ "الإفصاح والشفافية" على تحسين الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى معنوية (5%). كما أن معامل التحديد يساوي 0.716 أي أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع ب: 71.6%.

V. الخلاصة:

استهدفت هذه الدراسة بشكل أساسي معرفة مدى تطبيق حوكمة المؤسسات وتعزيزها للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتكلفتها من وجهة نظر الموظفين، وكذا كيفية ممارسة مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وقد وقع اختيار الدراسة على مؤسسة نفطال فرع الجلفة باعتبارها مؤسسة وطنية اقتصادية تطبق طرق التسيير الحديثة، من خلال تحليل الاستبيان يمكن القول أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لحوكمة المؤسسات على الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية مما يجيب على الإشكالية المطروحة، بالإضافة يمكن استخلاص عدة النقاط نوجزها في الآتي:

- تراعي مؤسسة نفطال وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة بمستوى جيد حيث توفر الدعم لمجلس الإدارة.
- تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية ساعد على تحسين الإفصاح على تكلفة الموارد البشرية.
- تظهر نتائج الاستبيان أن محاسبة الموارد البشرية تحتل مكانة مهمة لدى إدارة المؤسسة.
- ضعف دور أصحاب المصالح في ممارسة وتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسة.
- هناك وعي لدى المؤسسة بأن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في دعم وتحسين سمعتها بالإضافة لتعزيز الثقة بين الإدارة والموظفين.
- رسملة تكاليف الموارد البشرية مهمة محاسبة الموارد البشرية فهي تساعد في تحديد تكاليف الموارد البشرية وترشيد نفقاتها.

يمكن الخروج من هذه الدراسة بالتوصيات التالية:

- 1-العنصر البشري مهم جدا على مستوى المؤسسة لذلك يجب توجيه كزيد من الاهتمام نحو قياس تكلفته من حيث الاستقطاب والتدريب وتقدير قيمته الاقتصادية.
- 2-ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية لتسجيل وقياس نفقات الاستقطاب والتعيين والتدريب في إطار نظام محاسبي شامل.
- 3-إيجاد إطار علمي متكامل يتم الاسترشاد به في التطبيق العلمي لمفهوم الحوكمة ونشره بشكل أوسع لدى كافة الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، بالإضافة لإصدار النشرات والتعليمات التي تساهم في تطبيق الحوكمة.
- 4-ضرورة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة وتعميق المفاهيم من خلال الدورات التدريبية المتخصصة للموظفين.
- 5-اشراك أصحاب المصالح أكثر ومنحهم صلاحيات في ممارسة الدور الرقابي مما يساهم في تشجيع الاستثمار.
- 6-العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح.
- 7-ضرورة زيادة درجة الشفافية لإعطاء مصداقية أكثر في المعلومات المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية.
- 8-اعتماد معايير محاسبية عالمية خاصة بمحاسبة الموارد البشرية والاهتمام بقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية.
- 9-تنظيم وضبط مختلف الأنشطة المتعلقة بالموارد البشرية حتى يسهل عملية تسجيلها وتبويبها وبالتالي قياسها والإفصاح عنها.

VI. الملاحق:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,921	40

Sexe

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid homme	22	73,3	73,3	73,3
femme	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Age

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 21-30	8	26,7	26,7	26,7
31-40	11	36,7	36,7	63,3
41 et plus	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

NS

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid secondaire	14	46,7	46,7	46,7
graduation	13	43,3	43,3	90,0
post-graduation	3	10,0	10,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

experience

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid - 5 ans	9	30,0	30,0	30,0
6-15ans	11	36,7	36,7	66,7
15et plus	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,732 ^a	,536	,262	,35211

a. Predictors: (Constant), Axe1
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,957	,470		2,035	,051
Axe1	,608	,181	,732	3,363	,002

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
------------------	------------

a. Dependent Variable: Devulgation

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,612 ^a	,379	,113	,38605

a. Predictors: (Constant), Axe2
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1,681	,395		4,254	,000
Axe2	,365	,168	,612	2,168	,039

a. Dependent Variable: Devulgation

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,846 ^a	,716	,496	,29115

a. Predictors: (Constant), Axe3
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1,030	,280		3,679	,001
Axe3	,619	,114	,846	5,431	,000

a. Dependent Variable: Devulgation

VII. الهوامش والإحالات:

¹ حسين عبد الجليل ووليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في السعودية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010، ص 09.

² علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2011، ص 25.

³ عز الدين عطية، دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي، مقال منشور في مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2018، ص 333.

⁴ حسين عبد الجليل ووليد ناجي الحياي، نفس المرجع، ص 15.

- ⁵ OECD, OECD Principles of Corporate Governance, Arabic translation, 2004, pp (01-69), p17. internet: www.OECD.com
- ⁶ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، عين شمس، مصر، 2005، ص 05.
- ⁷ ثابت حسان ثابت و سيد أحمد حاج عيسى، دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية، مقال منشور في مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 3، العدد 6، 2017، ص 59.
- ⁸ عبد الوهاب علي محمد وسعيد يس عامر، المحاسبة عن الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، دار المريخ، الرياض، 1982، ص 19.
- ⁹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 25.
- ¹⁰ ليلي بوحديد، دور محاسبة الموارد البشرية في قياس الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية-دراسة حالة-، مقال منشور في مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 6، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2016، ص ص 103 104.
- ¹¹ ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مقال منشور في مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013، ص 175.
- ¹² يوسف الزين خيرة ومكيد علي، واقع رأس المال الفكري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة فرع الأنتيبوتيكال بمجمع صيدال، مقالة منشورة في مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 8، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2018، ص 78.
- ¹³ نادية سامي خضر، دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية، مقال منشور في مجلة بحوث مستقبلية، العدد 24، كلية الحداثة الجامعة، 2008، ص 172.
- ¹⁴ حنا نسيم يوسف، مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2008، ص 29.
- ¹⁵ حسين عبد الجليل ووليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في السعودية، مرجع سابق، ص ص 50 54.
- ¹⁶ عبير بيومي محمود محمد أمين، أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011، ص ص 88 90.
- ¹⁷ عوض العيساوي وصادق الحياي وعلي الكسب، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مقال منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، المجلد 4 العدد 11، 2008، ص 134.
- ¹⁸ فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 83.
- ¹⁹ ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 48.
- ²⁰ الوثائق الرسمية لمؤسسة نפטال فرع الجلفة.