جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالب:

سيدأحمد هجرسي

تحت إشراف الأستاذ:

زواق كمال

أعضاء لجنة المناقشة

بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ التعليم العالي	رئيساً
زواق كمال	أستاذ التعليم العالي	مقرراً ومشرفاً
حناشي مصطفى كمال	أستاذ محاضر "أ"	ممتحناً

السنة الجامعية: 2025 / 2026

يقول الشافعي:

اِصبِر عَلى مُرِّ الجَفـا مِن مُعَلِّمٍ فَإِنَّ رُسـوبَ العِلمِ في نَفَراتِـهِ
وَمَن لَم يَذُق مُرَّ التَعَلُّمِ ساعَـةً تَجَرَّعَ ذُلَّ الجَهلِ طولَ حَياتِهِ
وَمَن فـاتَهُ التَعَلُّمُ وَقتَ شَبابِـهِ فَكَبِّر عَلَيهِ أَربَعاً لِوَفاتِـــــهِ
وَذاتُ الفَتى وَاللَهِ بِالعِلمِ وَالتُقى إِذا لَم يَكونا لا اِعتِبارَ لِذاتِـهِ

الإهداء

إلى التي صاغت بيمينها طموحي، وأسكنتني في ثنايا قلبها، إلى مَن بصلاحِها استقام دربي وبارتقائها سما فكري. . إلى منارةِ حياتي، ومُلهمة صبري. . .

أمي الغالية.

إلى من غرس في الطموح، وحمل عني عناء الأيام لأقف اليوم شامخاً بعلمي، إلى سندي وعزوتي. . والدي الغالي.

«وقل ربِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا»

إلى من يملأن البيت بهجة، ويشاركنني الأمل في كل خطوة. . رفيقات العمر وأخواتي العزيزات.

إلى العائلة الكبيرة، وكل الأقارب الذين ساندوني بقلوبهم ودعواتهم الصادقة.

إلى من وجّه مساري بعلمه، ومنحني من وقته وفكره الكثير، مشرفي الفاضل الدكتور نرواق كمال؛ شكراً لعطائك الذي لا يقدّر بثمن.

إلى منارة المعرفة، أساتذتي الكرام الذين أناروا عقلي طيلة مشواري الدراسي، فكل فضلٍ أنا فيه اليوم يعود إليكم.

إلى رفاق الدرب، ومن تشاركت معهم ضحكات وتعب السنوات. . زملائي وأصدقائي الأوفياء.

إلى كل من ترك أثراً طيباً في حياتي، وإلى كل من يطالع هذا الجهد المتواضع. . إليكم جميعاً أهدي هذا العمل.

فاللهم احفظ لي والديّ وأطِل في عمرهما على طاعتك، واجزهما عني خير ما جزيت والداً عن ولده، وبارك في أخواتي وأهلي جميعاً، واجعل التوفيق حليفاً لكل من ساندني وعلّمني. . إنك سميع مجيب الدعاء.

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع

سيد أحمد هجرسي

شكر وتقدير

باسم الله أبدأ، وبحمده أستعين، والصلاة والسلام على نبي الهدى ومعلم البشرية الخير، وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

إيماناً منا بأن نكران الجميل خصلة ذميمة، وأن الاعتراف بالفضل سمة من سمات أهل العلم، يسعدني أن أرفع أسمى عبارات التقدير والامتنان إلى من رافق خطواتي بصدق، أستاذي الفاضل ومشرفي القدير:

الدكتور **زواق كمال** الذي لم يبخل عليّ بعلمه ولا بوقته، ولم يقتصر فضله على فترة الإشراف فحسب، بل أشكره شكراً جزيلاً على كل نصيحة وتوجيه قدمهما لي حتى قبل أن تجمعهما بي أوراق هذه المذكرة. لقد كان لنصائحه الأثر البالغ في نضج تفكيري الأكاديمي، فجزاه الله عني وعن كل من نهل من علمه خير الجزاء، وبارك له في علمه وعمله.

كما يمتد شكري وعظيم امتناني إلى كل الأساتذة الكرام الذين تعاقبوا على تدريسي في مختلف أطواري الدراسية، والذين غرسوا في نفسي حب المعرفة وتركوا في دربي أثراً لا يمحى؛ فأنتم سدنة العلم وبناة العقول، ولكم في كل حرف كتبته نصيب من الأجر والثناء.

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، لتفضلهم بقبول قراءة وتقويم هذه المذكرة، ولما سيقدمونه من ملاحظات علمية قيمة ستثري هذا البحث بلا شك.

وإلى كل من مد لي يد العون، وساندني بكلمة طيبة أو دعوة صادقة أو توجيه نافع من قريب أو من بعيد، لكم مني جميعاً أسمى عبارات الشكر والامتنان.

المستخلص:

مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل المحاسبي–دراسة ميدانية–

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، من خلال بحث العلاقة بين الإدراك المهني بأهمية محاسبة الموارد البشرية، ومدى توفر نماذج قياس قابلة للتطبيق، وكفاية الإطار المعياري المنظم لهذه العملية. وتعالج الدراسة الإشكال المحاسبي المرتبط باستمرار تحميل التكاليف البشرية على نتائج الدورة رغم ما تحققه من منافع اقتصادية مستقبلية، وذلك في ظل ما أفرزه تحديث الإطار المفاهيمي الدولي الصادر عن IASB سنة 2018 من مرونة في تعريف الأصل، إلى جانب متطلبات معيار IAS 38 المتعلقة بشروط الاعتراف.

وقد تناول الجانب النظري تأطير مفهوم محاسبة الموارد البشرية عبر تتبع نشأتها وتطورها، وفحص مدى استيفاء المورد البشري لشروط الاعتراف بالأصل المحاسبي، واستعراض أبرز نماذج القياس وإشكالياتها، مدعوماً بالدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة. أما الجانب الميداني الاستقصائي فقد استهدف عينة قصدية من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وإطارات في المحاسبة والمالية بالإضافة إلى أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة، بهدف استكشاف تصوراتهم حول إمكانية هذه المعالجة في ظل الإطار المحاسبي الحالي.

وقد كشفت نتائج الدراسة عن وعي مرتفع لدى المستقصى منهم بضرورة التحول نحو محاسبة الموارد البشرية، مع وجود علاقة ارتباط طردية معنوية دالة إحصائياً بين هذا الإدراك وإمكانية الإثبات المحاسبي. كما أبدت العينة ميلاً نحو نماذج القيمة الاقتصادية، خاصة نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية. وفي المقابل، تبيّن أن الإطار المعياري يمثل أبرز التحديات التنظيمية، نتيجة غياب إرشادات تطبيقية صريحة تنظم رسملة التكاليف البشرية وآليات إطفائها واستبعادها. وخلصت الدراسة إلى أن إمكانية تأصيل الموارد البشرية محاسبياً تبقى رهينة بتكامل ثلاثة محددات أساسية: الإدراك المهني، وتوفر نماذج قياس قابلة للتطبيق، وكفاية الإطار المعياري المنظم.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة الموارد البشرية، تكلفة الموارد البشرية، الأصول غير الملموسة، القياس المحاسبي.

Abstract:

This study aims to explore the feasibility of measuring and recognizing human resource costs as an accounting asset, by examining the relationship between professional awareness of the importance of human resource accounting, the availability of applicable measurement models, and the adequacy of the regulatory framework governing this process. The study also addresses the accounting problem related to the continued expensing of human resource costs against period results, despite the future economic benefits they generate, in light of the flexibility introduced by the updated IASB Conceptual Framework of 2018 regarding the definition of an asset, alongside the recognition criteria set out in IAS 38.

The theoretical component covered the conceptualization of human resource accounting through tracing its origins and development, examining the extent to which human resources meet the criteria for recognition as an accounting asset, and reviewing the most prominent measurement models and their associated challenges, supported by relevant prior Arabic and foreign studies. The empirical component targeted a purposive sample of certified accountants, statutory auditors, accounting and finance executives, as well as specialized university professors, with the aim of exploring their perceptions regarding the feasibility of this accounting treatment under the current regulatory framework.

The findings revealed a high level of awareness among respondents of the need to shift toward human resource accounting, along with a statistically significant positive correlation between this awareness and the feasibility of accounting recognition. The sample also showed a relative inclination toward economic value models, particularly the present value of future benefits model. Conversely, the regulatory framework emerged as the most prominent challenge, due to the absence of explicit guidance governing the capitalization of human resource costs and the mechanisms for their amortization and derecognition. The study ultimately concluded that the feasibility of recognizing human resources as accounting assets remains contingent upon the integration of three key determinants: professional awareness, the availability of applicable measurement models, and the adequacy of the governing regulatory framework.

Keywords:

Human Resource Accounting, Human Resource Costs, Intangible Assets, Accounting Measurement.

قائمة المحتويات

الاهداء: I
الشكر: II
المستخلص: III
قائمة المحتويات: IV
قائمة الجداول: VI
قائمة الاشكال: IV
قائمة الملاحق: IX
قائمة الرموز والمختصرات: X
مقدمة عامة: ..... أ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والمحاسبي للموارد البشرية كأصل محاسبي
تمهيد:..... 2
المبحث الأول: محاسبة الموارد البشرية في ضوء مفهوم الأصل المحاسبي..... 3
المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية..... 3
المطلب الثاني: الموارد البشرية بين مقومات الأصل المحاسبي وإشكالية الاعتراف به 14
المبحث الثاني: متطلبات إثبات وقياس المورد البشري في الفكر المحاسبي..... 27
المطلب الأول: أسس تحديد ورسملة تكاليف المورد البشري 27
المطلب الثاني: نماذج وإشكاليات القياس المحاسبي للموارد البشرية 32
المبحث الثالث: الدراسات السابقة وموقع هذه الدراسة منها 45
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة 45
المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية..... 50
خلاصة الفصل: 53
الفصل الثاني: دراسة ميدانية استقصائية حول قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي
تمهيد:..... 55
المبحث الأول: تصميم نموذج الدراسة المقترح لمدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي..... 56

المطلب الأول: تحديد متغيرات الدراسة وإعداد نموذج الدراسة المقترح..... 56
المطلب الثاني: صياغة فرضيات الدراسة للنموذج المقترح 57
المبحث الثاني: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية 57
المطلب الأول: إجراءات الدراسة الميدانية وأداة جمع البيانات 57
المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة واختبارات الصدق والثبات وطبيعة التوزيع..... 61
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات 69
المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية..... 69
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات 82
خلاصة الفصل: 89
خاتمة عامة 91
المصادر والمراجع 95
الملاحق.....102

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1-1)	الفرق بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة	18
الجدول (2-1)	توزيع عينة الدراسة	59
الجدول (2-2)	مقياس تحديد الأهمية النسبية	60
الجدول (2-3)	معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)	60
الجدول (2-4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	61
الجدول (2-5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	62
الجدول (2-6)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	62
الجدول (2-7)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	63
الجدول (2-8)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	64
الجدول (2-9)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	65
الجدول (2-10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع لمدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	66
الجدول (2-11)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء	67
الجدول (2-12)	معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل	67
الجدول (2-13)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	68
الجدول (2-14)	الجدول رقم (2-14): نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير المؤهل العلمي	70
الجدول (2-15)	نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	72
الجدول (2-16)	نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير الخبرة المهنية	73

الجدول (2-17)	إجابات المستقصى منهم عن قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	75
الجدول (2-18)	إجابات المستقصى منهم عن مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.	77
الجدول (2-19)	إجابات المستقصى منهم عن مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	79
الجدول (2-20)	إجابات المستقصى منهم عن مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	81
جدول (2-21)	نتائج اختبار (T) لآراء المستقصى منهم حول مدى إدراك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد الشرية كأصل محاسبي	83
جدول (2-22)	معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين إدراك المحاسبين وإمكانية الإثبات	84
جدول (2-23)	نتائج اختبار (T) لآراء المستقصين حول مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	85
جدول (2-24)	معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين توفر نماذج القياس وإمكانية الإثبات	86
جدول (2-25)	نتائج اختبار (T) لآراء المستقصين حول مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	87
جدول (2-26)	معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين توفر المعايير المحاسبية وإمكانية الإثبات	88

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (2-1)	نموذج الدراسة المقترح لمدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	56

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الاستقصاء	102
02	قائمة لمحكمين لقائمة الاستقصاء	105
03	بعض مخرجات SPSS	106

قائمة الرموز

الرمز	التسمية باللغة الاجنبية	التسمية باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
HRA	Human Resource Accounting	محاسبة الموارد البشرية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة عامة

في عام 1964، طرح روجر هيرمانسون في أحد أبحاثه إشكالية محاسبية جوهرية مفادها: لماذا تظهر الآلات في الميزانية بينما لا يظهر العنصر البشري الذي يشغّلها؟ مضى على ذلك السؤال أكثر من ستة عقود، وما زال الجواب المحاسبي الرسمي واحداً: تكاليف المورد البشري تُعامل محاسبياً كمصروفات لا كأصول.

أصبح هذا التصور المحاسبي يواجه تحديات متزايدة في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة؛ إذ أصبحت المؤسسات التي تستثمر في استقطاب كفاءاتها وتكوينها وتطويرها تحقق ميزة تنافسية لا تعكسها قوائمها المالية، لأن كل ما أنفقته على مواردها البشرية يُحمّل مباشرة على حسابات المصروفات فور إنفاقه. هذه الفجوة بين القيمة الاقتصادية الحقيقية للمورد البشري وبين غياب الاعتراف به في القوائم المالية هي جوهر الإشكالية التي تسعى هذه الدراسة إلى معالجتها.

وتتجلى هذه الإشكالية بصورة أوضح على مستوى المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية، لاسيما تلك المرتبطة بالاستقطاب والتكوين والتدريب والتحفيز، إذ تُعالج هذه التكاليف محاسبياً باعتبارها مصاريف دورية تُحمّل على نتائج الدورة، رغم ما قد تحققه من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

ويعود ذلك إلى القيود التي تفرضها المعايير المحاسبية، خاصة المعيار المحاسبي الدولي IAS 38، والذي يشترط توفر مجموعة من الشروط للاعتراف بالأصل، من أبرزها إمكانية القياس الموثوق والسيطرة على المورد، وهو ما يثير جدلاً واسعًا حول مدى انطباق هذه الشروط على الموارد البشرية. ويؤدي هذا الوضع إلى فجوة بين الواقع الاقتصادي الذي ينظر إلى الموارد البشرية باعتبارها استثمارًا طويل الأجل، وبين المعالجة المحاسبية التي تصنفها كمصاريف جارية.

وفي ضوء ذلك تبرز أهمية دراسة هذا الموضوع، ليس فقط من زاوية نظرية تتعلق بمفاهيم ومعايير المحاسبة، بل أيضًا من زاوية ميدانية تهدف إلى استكشاف آراء الممارسين في المجال المحاسبي حول مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية.

وعلى هذا الأساس فإن إشكالية الدراسة التي نحاول معالجتها من خلال هذه المذكرة يمكن صياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؟

وانطلاقا من هذه الإشكالية، تمت صياغة الإشكاليات الفرعية التالية بهدف الإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة:

- ما مدى إدراك المحاسبين والأكاديميين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؟
- ما مدى وجود نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؟
- ما مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؟

❖ **فرضيات الدراسة:**

وللإجابة على التساؤلات المطروحة نصوغ الفرضيات التالية كإجابات مؤقتة.

- ✓ يدرك المحاسبون والأكاديميين أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛
- ✓ تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؛
- ✓ تتوفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب، من أهمها:

- يُعدّ التعارض بين الطبيعة الاستثمارية لتكاليف الموارد البشرية ومعالجتها المحاسبية كمصروفات جارية إشكاليةً محاسبيةً لم تُحسم معيارياً حتى الآن، مما يستوجب دراستها بصورة علمية منهجية.
- ما تزال مسألة تطبيق معيار IAS 38 على تكاليف الموارد البشرية محل نقاش محاسبي، خاصة فيما يتعلق بمدى كفاية الإطار المعياري الحالي لتنظيم عملية القياس والإثبات.
- تبقى الدراسات الجزائرية المتعلقة بقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية محدودةً مقارنةً بالأدبيات الأجنبية، مما يُشكّل فجوةً بحثيةً تستدعي المعالجة على المستوى المحلي.
- يستلزم اختبار قابلية تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في الجزائر استطلاعَ آراء المهنيين والأكاديميين المتخصصين بوصفهم المرجع الأنسب لتقييم واقع الممارسة المحاسبية المحلية.

❖ **أهمية الدراسة:**

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الجانبين العلمي والعملي المرتبطين بإشكالية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: الأهمية العلمية

- تُعالج الدراسة إشكاليةً محاسبيةً نظريةً تتعلق بمدى استيفاء الموارد البشرية لمعايير الاعتراف بالأصل وفق IAS 38 والإطار المفاهيمي الدولي المحدَّث، في غياب نصوص معيارية صريحة تُحسم المسألة.
- تستعرض الدراسة أبرز نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، مع بيان أهم الإشكاليات المرتبطة بموضوعيتها وقابليتها للتحقق، مما يُسهم في إثراء الأدبيات المحاسبية العربية في موضوع لا يزال مفتوحاً.

ثانياً: الأهمية العملية

- تُوفّر الدراسة بيانات ميدانية حول مستوى الوعي المهني بإشكالية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهي من بين الدراسات الميدانية المحدودة في البيئة الجزائرية التي تناولت هذه الإشكالية.
- تُبرز الدراسة بعض التحديات المعيارية والمنهجية المرتبطة بتطبيق معالجة تكاليف الموارد البشرية كأصل محاسبي، مما يُمكّن من تحديد متطلبات أي تطوير محاسبي مستقبلي في هذا المجال.

❖ **أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها:

- تأطير إشكالية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية نظرياً من خلال استيعاب مفاهيمها ومسارها التاريخي وفحص مدى استيفائها لمعايير الاعتراف بالأصل المحاسبي وفق IAS 38 والإطار المفاهيمي الدولي.
- عرض أبرز نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، مع بيان أهم الإشكاليات المرتبطة بموضوعيتها وقابليتها للتحقق.
- قياس مستوى الوعي لدى المهنيين والأكاديميين المتخصصين في المحاسبة بأهمية إثبات تكاليف الموارد البشرية كأصل محاسبي بدلاً من تحميلها على نتائج الدورة.
- اختبار مدى قبول الوسط المهني والأكاديمي الجزائري لمبدأ إثبات تكاليف الموارد البشرية كأصل محاسبي، في ظل التحديات المعيارية المرتبطة بذلك.
- الإسهام في إثراء البحث المحاسبي الجزائري بنتائج ميدانية قابلة للتوظيف كمنطلق لدراسات مستقبلية أعمق حول تطوير معالجة محاسبية ملائمة للموارد البشرية.

❖ **منهجية الدراسة:**

اقتضت طبيعة الموضوع توظيف منهجين متكاملين:

أ) **المنهج الوصفي التحليلي:** فيما يتعلق بالجانب النظري، إذ جرى استقراء الأدبيات المحاسبية العربية والأجنبية لاستيعاب مفاهيم محاسبة الموارد البشرية، وفحص مدى استيفائها لمعايير الاعتراف بالأصل وفق IAS 38 والإطار المفاهيمي المحدّث 2018، وتقييم نماذج القياس من حيث موضوعيتها وقابليتها للتطبيق.

ب) **المنهج الاستقرائي:** من خلال قائمة استقصاء وُزِّعت على عينة من المهنيين والأكاديميين في البيئة المحاسبية الجزائرية، بهدف استكشاف التصورات المهنية حول إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، وقد استُعين ببرنامج SPSS لتحليل النتائج إحصائياً.

❖ **الأدوات المستعملة:**

تم الاعتماد على قائمة الاستقصاء كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم تصميمه بما يتلاءم مع أهداف الدراسة، ويتضمن مجموعة من الأسئلة التي تغطي محاور مرتبطة بقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.

❖ **مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية والمالية، إضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة. وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة قصدية، نظراً لارتباط أفرادها المباشر بموضوع البحث وقدرتهم على تقديم إجابات دقيقة تعكس الواقع المهني والأكاديمي.

وقد بلغ حجم العينة (53) مفردة، تم توزيعها بين محاسبين ممارسين وأساتذة مختصين، بما يضمن تنوع وجهات النظر حول موضوع الدراسة. ويُبرر اختيار العينة القصدية بكونها الأنسب في الدراسات التي تتطلب خبرة ومعرفة متخصصة، حيث تسمح بالحصول على بيانات أكثر دقة وملاءمة لتحليل إشكالية البحث واختبار فرضياته.

❖ **حدود الدراسة:**

تتحدد نطاقات هذه الدراسة وفق ثلاثة أبعاد متكاملة:

- **الحدود الموضوعية:** تنصبّ الدراسة على الإطار المفاهيمي والمعياري لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، دون التوسع في التطبيق الكمي الفعلي أو التقييم المالي لأفراد بعينهم داخل مؤسسات محددة، إذ إن ذلك يستلزم توافر بيانات داخلية تفصيلية خارج نطاق هذا البحث.
- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة الميدانية على عينة قصدية من مهنيي المحاسبة — محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وإطارات مالية — إضافةً إلى أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة، وذلك في إطار البيئة المهنية والأكاديمية الجزائرية.
- **الحدود الزمنية:** تمتد الدراسة من شهر جانفي إلى شهر ماي من السنة الجامعية 2026/2025، حيث خُصِّصت الفترة الممتدة من جانفي إلى مارس لإنجاز الجانب النظري، في حين تم تخصيص شهري أفريل وماي للجانب التطبيقي، والذي شمل جمع بيانات قائمة لاستقصاء ومعالجتها إحصائياً.

❖ **هيكل الدراسة:**

من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم تقسيم هذه المذكرة إلى فصلين رئيسيين تسبقهما مقدمة عامة وتليهما خاتمة عامة تتضمن أهم النتائج والتوصيات والآفاق البحثية المستقبلية، وذلك وفق التفصيل الآتي:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والمحاسبي للموارد البشرية كأصل محاسبي

وقد خُصص لمعالجة الأسس النظرية والمحاسبية المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية؛ حيث تناول المبحث الأول ماهية محاسبة الموارد البشرية من خلال نشأتها ومفاهيمها وأهدافها وأهم خصائصها، إضافة إلى دراسة مدى توافق المورد البشري مع مقومات الأصل المحاسبي وشروط الاعتراف به وفق الإطار المفاهيمي الدولي ومعيار IAS 38. أما المبحث الثاني فقد ركّز على متطلبات إثبات وقياس المورد البشري، من خلال عرض مكونات تكلفته وآليات رسملتها وإطفائها، إلى جانب أبرز نماذج القياس المحاسبي والإشكاليات المرتبطة بها. في حين خُصص المبحث الثالث لاستعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بقياس وإثبات الموارد البشرية، مع تحديد موقع الدراسة الحالية من هذا التراكم المعرفي.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية استقصائية حول قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

حيث تناول المبحث الأول تصميم نموذج الدراسة وتحديد متغيراتها وصياغة فرضياتها. أما المبحث الثاني فقد عالج الجوانب المنهجية للدراسة الميدانية، من حيث إجراءات إعداد قائمة الاستقصاء، وأداة جمع البيانات، وخصائص العينة، إضافة إلى اختبارات الصدق والثبات وطبيعة التوزيع. بينما خُصص المبحث الثالث لتحليل

نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، من خلال دراسة تصورات مهنيي المحاسبة، والتي شملت المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والإطارات العاملة في المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة، وذلك بهدف استقصاء مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي في ظل الإطار المحاسبي الحالي.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والمحاسبي للموارد البشرية كأصل محاسبي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الإطار النظري الذي تقوم عليه الدراسة، إذ يهدف في مبحثه الأول إلى الإحاطة بالمفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية وفحص مدى استيفائها لمقومات الأصل المحاسبي ومعايير الاعتراف به وفق الإطار المفاهيمي الدولي المحدّث ومعيار IAS 38 ، وفي مبحثه الثاني إلى استعراض متطلبات إثبات وقياس تكلفة الموارد البشرية من حيث مكوناتها وإشكالية رسملتها وأبرز نماذج القياس المحاسبي المعتمدة مع تقييم مدى موضوعيتها وقابليتها للتحقق، وفي مبحثه الثالث إلى استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بقياس وإثبات الموارد البشرية وتحديد موقع الدراسة الحالية من هذا التراكم المعرفي.

لذا، يتعرض هذا الفصل للمباحث الآتية:

- محاسبة الموارد البشرية في ضوء مفهوم الأصل المحاسبي؛
- متطلبات إثبات وقياس المورد البشري في الفكر المحاسبي؛
- الدراسات السابقة وموقع هذه الدراسة منها.

المبحث الأول: محاسبة الموارد البشرية في ضوء مفهوم الأصل المحاسبي

يسعى هذا المبحث إلى الإحاطة بمختلف الجوانب المفاهيمية لمحاسبة الموارد البشرية مع محاولة تأصيلها محاسبياً من خلال فحص مدى استيفاء هذا المورد لتعريف ومعايير الاعتراف بالأصل المحاسبي، وذلك وفق المطلبين التاليين:

المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من المواضيع التي فرضت نفسها نتيجة التطورات الاقتصادية الحديثة، حيث تهدف إلى إعطاء صورة حقيقية عن قيمة المورد البشري داخل المؤسسة. وللإحاطة بهذا الموضوع، سنحاول تسليط الضوء على مختلف جوانبه المفاهيمية، بدءاً من مسار نشأته وصولاً إلى نطاق تطبيقه والمزايا المترتبة عنه وأهم المشكلات المرتبطة به، وذلك وفق العناصر التالية:

أولا: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

منذ الستينات نشطت البحوث والتجارب في محاولة لوضع نظرية وطرق للمحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنشأة، وكان ذلك نتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الكبير والمهم الذي يلعبه كل من الأصول البشرية ورأس المال البشرى في الاقتصاد الآن. وفي ظل الاقتصاد الزراعي وحتى الصناعي وحينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشرى أقل مما هي عليها الآن، فان النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر، ولا بالاستثمارات في البشر باعتبارها أصولاً، ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشرى للمنشاة الفردية، وللاقتصاد ككل نشطت البحوث والدراسات التي تهدف الى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية، وفيما يلي أهم المراحل التي مر بها تطور محاسبة الموارد البشرية. (أبوبكر، 2015، صفحة 36)

- **المرحلة الأولى من 1960 إلى 1966:**

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك كانت فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم والتي تحتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية. أمثال Roger H and Hermanson سنة (1964) طورا نموذج "شهرة المحل الغير مشترية" وفقا لهذا النموذج، يجب على المنظمة التأكد من أرباحها الفعلية والمتوسطة على مدى السنوات القليلة الماضية، كما تقوم هذه الدراسة على وضع أسلوب لقياس قيمة الموارد البشرية باعتبارها جزءا من شهرة المحل في حالة عدم شرائها. (سعيداني، 2017، الصفحات 130-131)

- **المرحلة الثانية من 1966 إلى 1971:**

تزامنت هذه المرحلة مع تأسيس فرق بحثية من الجامعات بهدف إرساء نموذج تحديد التكلفة التاريخية والتحقق من صلاحيته، فضلاً عن إبراز أهمية رأس المال البشري. وفي هذه الحقبة، جرى العمل على تقييم التطبيقات الراهنة والمحتملة للمحاسبة عن الموارد البشرية بوصفها أداةً في يد المديرين ومستخدمي المعلومات المالية، مما يعني توظيف هذا العمل في صياغة الإمكانات المستقبلية.

وفي مطلع عام 1967 قام فريق بحثي ضم كلًّا من ليكرت (Likert)، وبروميت (Bromet)، وبايل(Pile)، وفلومهولتز (Flamholtz) بوضع خططاً لتطوير مفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية ومنهجياتها. وقد نُشرت نتائج هذا البحث على يد بروميت وزملائه عام 1968م، حيث وُظِّف مصطلح "المحاسبة عن الموارد البشرية" لأول مرة في الأدبيات المتخصصة. وقد تناول الباحثون الاعتراضات المتعلقة بمعالجة التكلفة البشرية بوصفها أصلاً من الأصول، بدلاً من الاكتفاء باحتسابها ضمن المصروفات. (Guembour, 2020, p. 1423)

- **المرحلة الثالثة من 1971 إلى 1976:**

تميزت هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، خلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبة الأمريكية لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية كانت الأولى سنة 1971 والثانية سنة 1972 وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية.

- **المرحلة الرابعة من 1976 إلى 1980:**

شهدت هذه المرحلة تناقصا في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بسبب أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان قدم في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة وتتطلب عدد كبير من الشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها إضافة إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عال والعائد المتوقع منها غير مؤكد. (رملي و مرماط، 2023، الصفحات 94-95)

- **المرحلة الخامسة:**

وهي ما بعد 1980، فقد شهدت بداية بعث جديد للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية. (بوحنانة و غربي، 2015، صفحة 505)

➢ **التطورات الحديثة لمحاسبة الموارد البشرية:**

لقد أسفرت المساهمات الدولية المقدمة في مجال محاسبة الموارد البشرية، في نمو كل من مجال محاسبة الموارد البشرية والدراسة الأوسع لرأس المال البشري، ومقاييس الموارد البشرية، ورأس المال الفكري، والإدارة التنظيمية، جنباً إلى جنب مع التقدم في نظرية محاسبة الموارد البشرية، التطورات الدولية في محاسبة الموارد البشرية، ومن أبرز التطورات الحديثة المحاسبة الموارد البشرية ما يأتي:

- الاهتمام بإعداد تقارير حول الموارد البشرية في عدد من البلدان عبر القارات حيث أن ثلثي أكبر 250 شركة في العالم يصدر تقارير الاستدامة جنبا إلى جنب مع تقاريرهم المالية من أجل إظهار القيمة الكاملة للمنظمة؛
- ثم إضفاء الطابع الرسمي على إعداد تقارير الاستدامة وفقا للمبادئ التوجيهية التي وضعتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير؛
- وجود بعض الدراسات التي استندت إلى أبحاث تجريبية ودراسات حالة ودراسات ميدانية، ومن المتوقع أن تتضمن إجراءات تقييم الموارد البشرية في قرارات الموارد البشرية آثارا من وجهة نظر توفير التدابير التي يمكن أن تتنافس مع المقترحات الاستثمارية الأخرى لموارد الشركة؛
- الاشارة إلى نهج أكثر تعقيدا لقياس الأصول الملموسة وكذلك غير الملموسة، وهذا قد يدل على استعداد للاعتراف بالحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية والنظر في قياس واستخدامها في المستقبل؛
- والآن بدأت الشركات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ومن المتوقع أن يستمر تطويرها بمعدل متزايد، وفي الوقت نفسه، يجب أن تتم الدراسة حول كيفية تكييف وتوسعة تكنولوجيا الموارد البشرية لقياس مختلف أنواع الملكية الفكرية، بالإضافة إلى تحسين القرارات الإدارية الداخلية مثل التسريح، فإن تطبيق محاسبة الموارد البشرية، سيؤدي إلى تحسين تقنيات التقييم الراسخة وتحسين عملية اتخاذ القرار. (داهم، 2022، صفحة 35)

وعليه، يتضح أنه رغم التطور الذي عرفته محاسبة الموارد البشرية من مجرد تسجيل تكاليف العمل إلى محاولة قياس قيمة المورد البشري، إلا أن هذا التطور بقي في إطاره النظري أكثر منه عملي، حيث لم يواكبه تطور مماثل في أدوات القياس والتطبيق المحاسبي. كما أن هذا التطور لم يحسم الجدل حول طبيعة المورد البشري، هل هو مجرد عنصر تكلفة أم أصل اقتصادي، وهو ما يدل على أن الإشكال لا يرتبط فقط بمرحلة التطبيق، بل يمتد إلى الأساس المفاهيمي ذاته.

ثانياً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وخصائصها

يستوجب الانتقال من التتبع التاريخي لنشأة محاسبة الموارد البشرية الولوج إلى ضبط إطارها المفاهيمي؛ حيث لم يعد يُنظر إليها كفكرة فلسفية، بل كإطار فني يهدف إلى تحديد الماهية الاقتصادية والمالية للفرد داخل المؤسسة. وبناءً عليه، يخصص هذا العنصر لاستعراض التعاريف الفكرية والمحاسبية التي حاولت استيعاب هذا

المفهوم، مع استخلاص الخصائص الجوهرية التي تمنحها الاستقلالية والقدرة على توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرار.

1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

تعددت صياغات التعاريف التي تناولت محاسبة الموارد البشرية، وإن كانت تلتقي في جوهرها، وعليه سيتم تناول هذا المفهوم من الناحيتين اللغوية والاصطلاحية على النحو الآتي:

أ) **لغة:** يتكون مصطلح محاسبة الموارد البشرية في اللغة من كلمة محاسبة والموارد البشرية، فالمحاسبة في اللغة وردت أنها التدقيق والتمحيص في الشيء وهي من الجذر حاسب، ووردت في معجم اللغة العربية المعاصرة أن المحاسبة مرتبطة بالتدقيق والشؤون المالية.

أما الموارد البشرية فهي عبارة عن مجموعات العمل الفعالة والمستقرة والمتعاونة والراغبة في العمل، وتتمثل في الأعداد والكفاءات التي يمكن للمؤسسة الاستفادة منها بأعلى كفاءة. (المطيري، 2023، صفحة 334)

ب) **اصطلاحا:** في ظل التطور الفكري والإداري الذي طال محاسبة الموارد البشرية أورد العديد من الباحثين تعريفات عدة ومختلفة لمحاسبة الموارد البشرية فحسب المفهوم الكلاسيكي تعرف على أنها: محاسبة الأجور التي تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل يركز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشري من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة. (سامية و حسين ، 2021، صفحة 105)

وامتدادا لهذا الطرح، اتسع نطاق المنظور الكلاسيكي ليشمل أبعاداً إنفاقية أخرى تتجاوز مجرد الأجور؛ حيث يُضاف للتعريف الأول مختلف مصاريف التدريب والتكوين، وبذلك تعرف محاسبة رأس المال البشري على أنها المحاسبة التي تعنى بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة الرواتب أو الأجور، مختلف مصاريف التكوين والتدريب، وبالتالي يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس مستحقات العامل من أجر بالإضافة إلى مصاريف التدريب والتكوين.

ولقد وجهت انتقادات للتعريفين السابقين لأنهما يركزان على القيمة المادية للفرد دون العناية بالجانب غير الملموس مثل الأداء. (ڤورين، 2014، صفحة 123)

أما المفاهيم الحديثة، فقد تجاوزت النظرة الضيقة للمورد البشري كعبءٍ مالي، لتعتبره أصلاً استثمارياً يتطلب القياس والإفصاح؛ وفي هذا الإطار عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) محاسبة الموارد البشرية بأنها: "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات". (بوحديد، 2016، صفحة 101). وعلى ذات النهج المهني، جاء تقرير جمعية المحاسبين القانونيين عام 1973 ليعرفها أنها: "عملية التعرف وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المختصة". (سامية و حسين ، 2021، صفحة 105). ومن منظور أكاديمي يركز على القيمة، يرى فلامهولتز أنها تعنى بالمحاسبة عن الأفراد كونهم موارد في المشروع، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع. (عبد الحق، زكرياء، و وليد، 2020، صفحة 29). بينما ذهب

Sackmann إلى اعتبارها تعكس التحديد الكمي للقيمة الاقتصادية التي يقدمها الأفراد للمنظمة، لتوفير مدخلات لاتخاذ القرارات الإدارية والمالية. (عبد الصمد، 2022، صفحة 153). وفي سياق تأصيل المبادئ المحاسبية، يرى الكسندر أنها امتداد لمبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بقيم نقدية. في حين اعتبرها Robinson أداة من أدوات المحاسبة الإدارية يستعملها المتخصص في شؤون الأفراد. (عبد العالي و مسعودي، 2017، صفحة 145). وفي طرح أكثر حداثة، وتماشياً مع المعايير الدولية، تعرف بأنها فرع جديد من المحاسبة يركز على القياس الكمي النقدي، والتقييم، وإعداد التقارير ؛ إذ تتضمن عمليات رسملة وإطفاء هذه القيمة وإدراجها ضمن قائمة المركز المالي كأصل من الأصول غير الملموسة للمنشأة. (Aminu, 2022, p. 41)

يكشف تعدد التعاريف الواردة حول محاسبة الموارد البشرية عن غياب اتفاق موحد حول طبيعتها ومجالها، وهو ما يطرح إشكالية مفاهيمية حقيقية، إذ أن اختلاف زاوية النظر بين من يركز على التكلفة ومن يركز على القيمة يؤدي إلى اختلاف في طرق القياس والمعالجة المحاسبية. وبالتالي، فإن هذا التعدد لا يعبر عن ثراء علمي فقط، بل يكشف عن غموض في تحديد الإطار الدقيق لهذا النوع من المحاسبة.

2. خصائص محاسبة الموارد البشرية:

تتمثل خصائص محاسبة الموارد البشرية فيما يلي:

- هو نظام المحاسبي يتم فيه تحديد وتسجيل الاستثمار في الموارد البشرية؛
- يتم من خلالها قياس التكاليف والقيم؛
- يتم تسجيل التغيرات التي تحدث في الموارد البشرية على فترات زمنية؛
- يتم نقل المعلومات من خلال البيانات المالية إلى الأطراف المعنية. (خامرة، 2021، صفحة 128)

ثالثا: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة سواء على مستوى المؤسسة الاقتصادية أو على مستوى متخذي القرار، كما تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف، وهو ما سيتم تناوله على النحو الآتي:

1. أهمية محاسبة الموارد البشرية:

يُعدُّ العنصر البشري ذا أهمية بالغة في المؤسسة، فهو المحرك الأساسي الذي يُمكّنها من استغلال مواردها المادية والمالية بما يضمن بلوغ أهدافها المسطرة؛ وعليه يمكن حصر أهمية محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية:

- تعتبر أداة إدارية فعالة وذات كفاءة لقياس أداء المورد البشري؛
- تساهم في مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات سواء الاستثمارية أو غيرها؛ (مزيمش و عوادي، 2021، الصفحات 119-120)

- تبرز ضرورتها نتيجة زيادة نفقات التعليم والتدريب للمورد البشري خاصة مع زيادة وتعقد الأساليب التكنولوجية الحديثة، لذلك وجب اعتبار هذا المورد رأس مال بشري في المؤسسة، ويجب المحاسبة عنه؛
- تلبي حاجة المؤسسات المتزايدة للمعلومات الدقيقة حول الاستثمارات المطلوبة في اكتساب وتدريب الموارد البشرية، وكذا تكاليف إحلالها، وذلك لضمان الوصول إلى قرارات إدارية سليمة. (علوان، سعدي، و صالحي، 2020، صفحة 213)

وبناءً عليه، فإن أهمية محاسبة الموارد البشرية لا تقتصر على الجانب المالي المحض، بل تمتد لتكون أداة استراتيجية لتقييم كفاءة الإنفاق الاستثماري على رأس المال الفكري.

2. أهداف محاسبة الموارد البشرية:

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المعلومات اللازمة عن الموارد البشرية، كما تقيس تكلفتها قصد مساعدة الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وتطويرهم وتحفيزهم، فمحاسبة الموارد البشرية تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة للاستخدام الأفضل للعنصر البشري. (بودلة ، 2016، صفحة 32)

وفي هذا الصدد، حددت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) ثلاثة أهداف رئيسية تتمثل في:

- تزويد الشركات بمعلومات حول تكلفة وقيمة مواردها البشرية.
- تقديم دليل أو مرجع للشركات لاتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.
- تحفيز المديرين وصناع القرار للنظر إلى القرارات من وجهة نظر تتعلق بالموارد البشرية. (Lilley, 2007, p. 11)

ولا تنحصر الأهداف عند هذا الحد، بل تمتد لتشمل جوانب تشغيلية واستراتيجية أخرى، منها:

- مساعدة المسيرين في استخدام الموارد البشرية في المؤسسة بفعالية وكفاءة؛
- توفير المعلومات اللازمة واستعمالها لاكتساب وتطوير وتخصيص وحفظ واستخدام وتقييم ومكافأة الموارد البشرية؛
- تطوير إجراءات قياس قيمة المورد البشري للمؤسسة لاستخدامها في مختلف قرارات إدارة الموارد البشرية؛
- تحفيز الإدارة لتقدير التأثيرات المرتبطة بالقرارات التجارية على الأصول البشرية؛ (قنوش، 2018، الصفحات 119-120)
- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها؛
- مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن؛
- تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة المختلف البدائل. (زكري، 2017، الصفحات 112-113)

يمكن القول إلى تعدد أهداف محاسبة الموارد البشرية يصب في غاية واحدة، وهي تحويل النظرة للمورد البشري من كونه عبئاً مالياً إلى أصل استثماري يتطلب إدارة واعية؛ وهذا لن يتحقق إلا من خلال إيجاد آليات دقيقة لقياس هذه الأهداف وترجمتها إلى أرقام تعبر عن القيمة الحقيقية للمنظمة.

رابعا: فروض ونطاق محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على جملة من الفروض الأساسية التي تُشكّل ركيزتها النظرية، كما يمتد نطاق تطبيقها ليشمل محورين رئيسيين يتعلقان بالتكلفة والقيمة، وهو ما سيتم تناوله على النحو الآتي:

1. فروض محاسبة الموارد البشرية:

اختلفت الكتابات المحاسبية في عرض فروض محاسبة الموارد البشرية من حيث الصياغة والترتيب، إلا أنها تتفق في مضمونها العام، حيث تناولتها مجموعة من الدراسات من زوايا متعددة تجمع بين البعد المحاسبي والإداري. وبالاعتماد على ما ورد في الأدبيات المحاسبية المختلفة، يمكن عرض أهم فروض محاسبة الموارد البشرية كما يلي:

- **الفرض الأول:** يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، له قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في المجهود والوقت المبذول لإنجاز الأعمال وتقديم الخدمات، وقيمة اقتصادية غير مباشرة تتمثل في كفاءة استخدام الموارد المادية والتكنولوجية. (لعبيدي و جرموني، 2017)
- **الفرض الثاني:** يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري، حيث يتم تعريفها على أنها موارد نادرة يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية قادرة على إعطاء منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل، ويمكن تطبيق هذا المفهوم على العنصر البشري إذ يعطي للمؤسسة منافع اقتصادية ويمكن تقدير قيمته.
- **الفرض الثالث:** إن استخدام الأصول البشرية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل حصولها على منافع وخدمات، وهذه الأخيرة بطبيعتها يمكن قياسها ووضعها في صورة نقدية تظهر في الحسابات الختامية حتى وإن حدثت تغيرات في هذه الأصول كالعمل أو الإحالة إلى التقاعد مثلا، فإن الكشوف المحاسبية تستطيع إظهارها في تكاليف التحليل. (علوان، سعدي، و صالحي، 2020، صفحة 214)
- **الفرض الرابع:** إن قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها بسبب التصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء، فمثلا يمكن زيادة قيمة تلك الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابيا على زيادة الإنتاجية.
- **الفرض الخامس:** إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد، لذا فإن هذه المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة

قيمة الموارد البشرية، وبالتالي زيادة الإنتاجية، كما أن هذه المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين فالمنشأة التي يتوفر لديها أفراد عاملين متميزون وذوو كفاءة ومهارة عالية، تحقق في الغالب أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المنشآت التي يقل فيها مستوى كفاءة أفرادها العاملين. (حمد فهد، 2010، الصفحات 23-24)

تجدر الإشارة إلى أن الفروض الخمسة السابقة لا تقف عند حد التأسيس النظري لمحاسبة الموارد البشرية، بل تحمل في طياتها شروطاً ضمنية للإثبات المحاسبي؛ فالفرض الثاني يستلزم قابلية التحديد والقياس، والفرض الثالث يستلزم موثوقية القياس النقدي، في حين يفترض الفرض الرابع أن قيمة المورد البشري متغيرة وليست ثابتة، وهو ما يتعارض مع منطق الإطفاء الخطي المعتمد في النماذج المحاسبية التقليدية. وعليه، فإن هذه الفروض لا تحسم إشكالية القياس والإثبات بل تكشف عن تعقيدها، مما يجعل اختبار مدى إمكانية تطبيقها في الواقع المحاسبي ضرورة بحثية لا يمكن تجاوزها.

2. نطاق محاسبة الموارد البشرية:

ويتضح ذلك من خلال المحورين التاليين:

1.2. محاسبة تكاليف الموارد البشرية:

تُعنى بقياس والإفصاح عن التكاليف الناشئة عن عمليات الاستقطاب، والتطوير، واستبدال القوى العاملة باعتبارها مورداً تنظيمياً؛ وينقسم هذا النطاق إلى نوعين من التكاليف:

أ) **محاسبة تكاليف الأفراد:** وهي التكاليف المرتبطة بوظائف إدارة الموارد البشرية في البحث عن الكفاءات وتنميتها.

ب) **محاسبة الأصول البشرية:** وتتمثل في التكاليف المتعلقة بجهود الاستقطاب والتطوير لمختلف المستويات الوظيفية التي تُدرج ضمن الموارد البشرية للمؤسسة.

2.2. محاسبة قيمة الموارد البشرية:

وتتمثل في عملية القياس المحاسبي للقيمة الحالية للمنافع والخدمات المتوقع الحصول عليها من الموارد البشرية مستقبلاً. (Fiscal & Desma, 2016, p. 228)

وبناءً على هذا التقسيم يمكن القول أن الجمع بين مدخل التكلفة ومدخل القيمة في معالجة الموارد البشرية إشكالية منهجية، حيث يعتمد الأول على بيانات تاريخية قابلة للتحقق، في حين يستند الثاني إلى تقديرات مستقبلية غير مؤكدة. هذا التباين يخلق صعوبة في تحقيق التوازن بين الموثوقية والملاءمة، وهما من أهم خصائص المعلومات المحاسبية، مما يجعل تحديد النطاق الدقيق لمحاسبة الموارد البشرية أمراً إشكالياً.

خامساً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية

بعد الإحاطة بماهية ونطاق محاسبة الموارد البشرية، يستوجب الأمر تبيان الأبعاد والانعكاسات الجوهرية التي يفرزها تبني هذا التوجه على مستوى الأداء التنظيمي ومختلف الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة:

- **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين:** إن الفرق المتزايد في القيمة السوقية للمؤسسة عن قيمتها الدفترية تشير إلى عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية للمؤسسة في القوائم المالية، وإن العديد من الدراسات قد توصلت إلى أن اختلاف أساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المؤسسة، كما أن هنالك عدد من الدراسات توصلت إلى أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية، تؤثر على قرارات المستثمرين ورؤيتهم لقيمة المؤسسة.

كما بينت هذه الدراسات أن النفقات الرأسمالية تمنح قيمة إضافية للمؤسسة، حيث بينت نتائج هذه الدراسات أن التغير في النفقات الرأسمالية بالزيادة تجعل المؤسسة تحقق عائدات أكبر من تلك النفقات الرأسمالية، أي يُفترض أن الزيادة في الاستثمارات تجعل المؤسسة تحقق عائداً أكبر من تلك الاستثمارات لكن في حالة المؤسسة التي تستثمر في اكتساب وتطوير مواردها البشرية، فإن تلك الزيادة في قيمة المؤسسة الناتجة عن الاستثمارات في الموارد البشرية تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب قلة أو انعدام معلومات حول هذه الاستثمارات في القوائم المالية، ويفسر ذلك عدم القدرة على التمييز بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية والاستثمارات في الموارد البشرية.

وتشير النتائج أن عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين النفقات والاستثمارات يؤدي إلى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالعوائد والإيرادات التي ستحققها المؤسسة، لذلك فأن المستثمرين يحتاجون إلى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الاستثمارية.

- **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات الإدارة:** يظهر تأثير محاسبة الموارد البشرية على القرارات الإدارية من خلال المعلومات المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية التي توفرها للمدراء، وكلما كانت هذه المعلومات ملائمة تقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء، ويمكن للإدارة أن تستفيد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك تتمكن الإدارة من تحديد مستوى رواتب الموظفين والعلاوات بما يتناسب مع قيمة ما يقدمه الموظف من خدمة للشركة، أضف إلى ذلك، إدراك قيمة الموارد البشرية يجعل الإدارة تدرس بتأنٍ إنهاء خدمات الموظفين من خلال إدراكها بأن الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.

كما أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تعزز من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموارد البشرية على المهام والوظائف المختلفة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها وإن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يرفع أداء عملية إدارة الموارد البشرية من خلال توفير معلومات مالية حول الموارد البشرية.

❖ **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الأفراد العاملين في المؤسسة:** إن الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة يؤدي إلى إحداث أثر إيجابي ملموس يتمثل في زيادة إنتاجية الموارد البشرية، فتحديد قيمة الموارد البشرية بالاستناد إلى مهاراتهم وقدراتهم وولائهم للمؤسسة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين، كما أن قياس قيمة الموظف يخلق شعوراً لدى الموظف بالانتماء إلى المؤسسة التي يعمل بها، وذلك من خلال شعوره بأنه يشكل أحد أهم الاستثمارات التي تسعى المؤسسة إلى قياس قيمتها من أجل المحافظة عليها وتطويرها. (قنوش، 2018، الصفحات 121-122)

يتضح من خلال استعراض الآثار الثلاثة السابقة أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يولّد أثراً تسلسلياً؛ إذ يبدأ بتحسين جودة المعلومات المتاحة للمستثمرين، مما يُمكّن الإدارة من اتخاذ قرارات توظيف وتوزيع أكثر كفاءة، وينعكس ذلك بدوره على الأفراد العاملين من خلال رفع مستوى الولاء والإنتاجية. غير أن هذا التسلسل يفترض مسبقاً توفر قياس موثوق وإثبات فعلي لقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، وهو الشرط الذي لا يتحقق في ظل المعالجة المحاسبية التقليدية التي تعامل نفقات الموارد البشرية كأعباء دورية لا كأصول رأسمالية، مما يجعل هذه الآثار مخرجات نظرية لا تتحقق كاملاً في غياب إطار إثبات محاسبي واضح.

سادساً: مزايا محاسبة الموارد البشرية وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بها

لا يخلو تطبيق محاسبة الموارد البشرية من مزايا تعود بالنفع على المؤسسة الاقتصادية، غير أنه يصطدم في الوقت ذاته بجملة من المشكلات المحاسبية المرتبطة بها، وهو ما سيتم تناوله على النحو الآتي:

1. مزايا محاسبة الموارد البشرية:

تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا نذكر أهمها:

- تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة لبناء تنظيمها الإنساني؛
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصاريف المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستهلك خلال الفترة المالية الحالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- إن استحداث أصول جديدة هي الأصول البشرية يترتب عليه تعزيز المركز المالي للمؤسسة، وهذا يوحي بزيادة ثقلها الحقيقي في السوق؛
- إظهار مؤشرات إيجابية في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل فيها البسط النتيجة الصافية أو أصول المؤسسة مثل المردودية الاقتصادية أو المالية؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤوليتها الاجتماعية وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية؛
- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين على أنهم أعباء إلى اعتبارهم أصولاً، ومن ثمّ تزيد الإدارة اهتمامها بتطوير الموارد البشرية. (علوان، سعدي، و صالحي، 2020، الصفحات 214-215)

2. أهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية:

تثير المحاسبة عن الموارد البشرية عدة مشكلات محاسبية تتعلق بكيفية رسملتها وإطفائها واستبعادها، ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:

- **رسملة الموارد البشرية:** إن المعيار الرئيسي للتفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل حيث أنه يجب أن تعالج في الفترة الحالية فقط كمصروف وتستنفد في قائمة الدخل للفترة التي تحقق فيها المنافع أما التكلفة التي تفيد أو تتعلق بعدة سنوات فإنها يجب معاملتها محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية والمصاريف التي تعتبر جزءاً من تكلفة المورد البشري هي: مصاريف الإعلان والحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل تدريب وبعثات ودورات وغيرها كذلك مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات وغيرها.

  وبالتالي يمكن الإفصاح عن الموارد البشرية حسب طبيعة النفقة أو المصروف حيث يوجد هناك تكاليف إيرادية جارية وهي التي تتعلق بصيانة الموارد كنفقات العلاج الطبي والإجازات والأجور، وتكاليف إيرادية وهي التي تتعلق بتحسين القوى العاملة وزيادة كفاءة العامل إضافة إلى نفقات استبدال القوى العاملة فيتم الإفصاح عن الموارد البشرية كتكاليف جارية ضمن قائمة الدخل.
- **إطفاء الأصول البشرية:** يعتبر إطفاء الأصول البشرية لقيمة الاستثمارات الطويلة ومتوسطة الأجل في الموارد البشرية لعدة أسباب منها: أسباب مادية ناتجة عن مرور الزمن على وجود الفرد قائماً بعمله في المنشأة بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل وهنالك أخرى اقتصادية وحقوقية وغيرها، ولكن الهدف الرئيسي لإطفاء الاستثمارات في الموارد البشرية هو مقابلة المصروفات بالإيرادات، بمعنى آخر توزيع قيمة الأصل البشري على العمر الإنتاجي المقدر له.
- **استبعاد الأصول البشرية:** هنالك عدة عوامل أو ظروف تؤدي إلى تسوية القيمة، أهمها:

  استبعاد الأصل البشري الناتج عن الوفاة، الضرر، نتيجة إصابة العمل الدائمة والاستغناء عن الأصل البشري مقابل مبلغ مالي [تعويضات ناتجة عن فسخ العقود]. (مارن و الطيب، 2021، الصفحات 142-143)

تكشف المشكلات المحاسبية الثلاث السابقة أن إشكالية تأصيل الموارد البشرية ليست إشكالية مبدئية تتعلق بمدى أحقية الاعتراف، بل هي إشكالية إجرائية تتعلق بغياب معايير محددة تحكم ثلاثة قرارات تقنية دقيقة: أولها تحديد حد الرسملة، أي متى تُعامَل النفقة البشرية كأصل لا كمصروف؛ وثانيها اختيار أساس الإطفاء المناسب لطبيعة المورد البشري الذي تتراكم قيمته بالخبرة بدلاً من أن تتناقص بالزمن؛ وثالثها ضبط آليات الاستبعاد عند انتهاء العلاقة التعاقدية. وعليه، فإن معالجة هذه المشكلات لا تستلزم تعديل المبادئ المحاسبية الجوهرية، بل تستلزم صياغة إرشادات تطبيقية تُخصص هذه المبادئ لطبيعة الأصل البشري.

المطلب الثاني: الموارد البشرية بين مقومات الأصل المحاسبي وإشكالية الاعتراف به

يقتضي الانتقال من المفاهيم العامة إلى المعالجة المحاسبية الدقيقة البدء بتحديد الإطار المفاهيمي للأصول، ومدى مطابقتها لخصائص المورد البشري؛ لذا سيتم من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على تعريف الأصل ومعايير الاعتراف به، مع تحليل مدى توافر هذه المقومات في العنصر البشري والمعوقات التي تحول دون تأصيله محاسبياً.

أولاً: الإطار المفاهيمي للأصول في المحاسبة

يُعدّ الإطار المفاهيمي للأصول في المحاسبة الركيزة الأساسية التي ينبغي الانطلاق منها عند دراسة إمكانية تأصيل الموارد البشرية، إذ لا يمكن الحكم على مدى استيفائها لمعايير الأصل المحاسبي دون الإحاطة أولاً بمفهوم الأصل وخصائصه الجوهرية، وشروط الاعتراف به وفقاً للمعايير المحاسبية، وهو ما سيتم تناوله وفق النقاط الآتية:

1. تعريف الأصل المحاسبي:

تعددت التعاريف التي تناولت الأصول معبرة عن وجهات نظر مختلفة إلا أنها في الغالب تعبر عن نظريات الوحدة المحاسبة، وهي:

أ- نظرية الملكية المشتركة، أي وجهة نظر أصحاب المشروع.

ب- نظرية الشخصية المعنوية، أي وجهة نظر الإدارة.

ت- نظرية النشاط الاقتصادية، أي وجهة نظر المشروع.

- فمن وجهة نظر أصحاب المشروع واستناداً إلى نظرية الملكية المشتركة، فقد تم تعريف الأصل على أنه: "كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة". وهذا التعريف يعبر عن وجهة نظر أصحاب المشروع حيث يروا أن جوهر أي أصل تكمن في قدرته على سداد ديون المنشأة، لذلك وحتى يكون الأصل قادراً على سداد ديون المنشأة فلا بد:

  أ- أن يكون مملوكاً للمنشأة.

  ب- أن يكون له قيمة معينة. (ناجي، 2004، صفحة 285)

وفي هذا السياق، تماشى العديد من الباحثين مع وجهة النظر السابقة في تعريفهم للأصول حيث ورد في النشرة النهائية لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لعام 1961 أن الأصل: " شيء يمثله رصيد مدين، يتم ترحيله عند إقفال دفاتر الحسابات وفقاً لقواعد ومبادئ المحاسبة، شريطة أن يمثل هذا الرصيد إما حق ملكية أو قيمة مكتسبة، أو نفقات تمت ولم تستنفد بعد وتخص فترات مستقبلية". **(American Institute of Certified Public Accountants, 1961, p. 13)** وفي ذات المنحنى قدمت جمعية المحاسبيين الأمريكيين تعريفاً يرى أن الأصل هو" شيء ما يمثل رصيد مدين يرحل إلى الفترات المستقبلية التالية في دفاتر المحاسبة بوصفه حق من حقوق الملكية أو نفقت تمت وترتب عنها حق ملكية

أو قيمة تتعلق بالمستقبل". **(حمادي، 2011، صفحة 68)** ومن جهة أخرى يرى مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (APB) عام 1970 أن الأصول: "تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". **(كيموش ، 2011، صفحة 52)** كما يضيف في هذا الصدد الباحثين فالتر جيمس وروبرت جيمس أن الأصل يشمل كل الموارد الاقتصادية المملوكة بواسطة وحدة اقتصادية معينة ويتوقع الاستفادة منها مستقبلاً. ويدخل في نطاق هذا التعريف جميع الاصول سواء أكانت في شكل موجودات مثل الأراضي والمباني والاثاث والمعدات والبضائع، أم في شكل حقوق قانونية مثل المستحق طرف العملاء، والاستثمارات وحقوق الاختراع. **(فالتر و روبرت، 2005، صفحة 45)**

انطلاقا من التعريفات السابقة للأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع، يتضح أنها اهتمت بإبراز صفة الملكية كعنصر أساسي في تحديد الأصل، إذ يُعد كل ما تملكه المنشأة وله قيمة من أصولها. ومن هذا المنطلق يُنظر إلى الأصل على أنه يمثل حقاً للمالك ويُعبر عنه محاسبياً كرصيد مدين في الدفاتر.

- أما من وجهة نظر الإدارة فتعتمد على نظرية الشخصية المعنوية، في تعريفها الأصل على أنه: "عامل من عوامل الإنتاج. وهذا التعريف الذي وصف به الأصل من قبل الإدارة عائد إلى اعتبارهم إن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج ويعود التحول في تعريف الأصل من قدرته على سداد الديون إلى قدرته الإنتاجية، إلى:
  - **أ-** ظهور المشروعات الضخمة وشركات الأموال التي تتميز بالاستمرارية.
  - **ب-** اهتمام المقرضين بقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض.
- أما وجهة نظر المشروع استناداً إلى نظرية النشاط الاقتصادي، فقد عرفت الأصل، بأنه: عبارة عن خدمات مستقبلية، وهذا التعريف الذي وصف به الأصل عائد إلى اعتبارهم أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية المتوقعة. (ناجي، 2004، صفحة 286)

وقد أخذ بذلك التعريف الكثير من الهيئات العلمية والباحثين حيث قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) بتعريف الأصول سنة 1985 على أنها: "هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، حصلت عليها منشأة معينة أو تسيطر عليها، نتيجة عمليات أو أحداث ماضية". **(Reed K & Sylvia, 1998, p. 123)** وفي ذات السياق عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الأصل بأنه: "مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، وتتوقع المنشأة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية **(القاضي و حمدان ، 2000، صفحة 65)** ". كما يرى (Canning, 1962) أن الأصول هي: "هي خدمة يمكن ترجمتها في شكل نقدي، ويكون للمشروع الحق في استلام هذه الخدمات". **(ناجي، 2004، صفحة 286)**

إلا أنه، في سياق الجهود العلمية والمهنية الرامية لتحديث المفاهيم الأساسية للمحاسبة، وتجاوز الثغرات التي اعتلت التعريفات التقليدية، اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر في مارس 2018 تعريفاً نهائياً وأكثر دقة للأصل؛ حيث نُصَّ فيه على أن: "الأصل هو

مورد اقتصادي حاضر تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة". **(International Accounting Standards Board (IASB), 2018, p. 3)**

وفي هذا الصدد، نرى أن تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لعام 2018 قد أحدث تحولاً مهماً في الفكر المحاسبي؛ فمن خلال الانتقال من اشتراط احتمالية تدفق المنافع إلى التركيز على كون الأصل مورداً اقتصادياً حاضراً، فُتح المجال لإعادة النظر في معايير الاعتراف ببعض العناصر التي كانت محل جدل سابقاً. وهذا التوجه يمنح دراستنا أفقاً أوسع لمناقشة مدى انطباق هذه المفاهيم المستحدثة على المورد البشري، وهو ما سنعمل على تحليله وتفصيله من خلال استعراض الخصائص والشروط المحاسبية في العناصر الموالية.

2. خصائص الأصل المحاسبي:

يتميز الأصل المحاسبي بجملة من الخصائص الأساسية التي تُحدد طبيعته وتميزه عن غيره من العناصر المحاسبية، وهي:

أ- يجب أن يقدم الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكنه من تقديم تدفقات نقدية مستقبلية داخلة صافية.

ب- أن تكون المنشأة قادرة على استلام المنفعة المتولدة من الأصل، بل وبإمكانها منع المنشآت الأخرى من الحصول على هذه المنفعة.

ج- أن يكون الحدث الذي أتاح للمنشأة الحق في المنفعة قد وقع فعلا. (نصر على ، 2007، صفحة 58)

3. شروط الاعتراف بالأصل المحاسبي:

ورد في إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في الفقرة المتعلقة بالاعتراف بعناصر القوائم المالية أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا تحقق الشرطان التاليان:

أ) احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية:

حيث يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه بالنسبة للمنشأة محتملة الحدوث.

ومثالنا على ذلك بند المدينين. فعندما يكون هناك احتمال بعدم تمكن المنشأة من تحصيل جزء منها فلابد عندئذ من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة. أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنه يصبح خسارة يحمل على حـ/ أ. خ.

ب) أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية:

حيث يجب أن يتم تقدير التكلفة أو القيمة للبند مع توفر خاصية الموثوقية وذلك بخلوها من الأخطاء المادية أو التحيز. مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد.

وفي حال عدم إمكانية تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يجوز الاعتراف به ضمن الأصول، ولكن يمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات في القوائم المالية. (القاضي و حمدان ، 2000، صفحة 66)

- تجدر الإشارة إلى أن الخصائص وشروط الاعتراف السابقة مستمدة من الإطار المفاهيمي التقليدي للمحاسبة الدولية، في حين جاء الإطار المفاهيمي المحدّث الصادر عن (IASB) سنة 2018 ليُعيد صياغة مفهوم الأصل؛ إذ لم يعد الاعتراف بالأصل مشروطاً بـ احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية، بل أصبح يرتكز على عنصري السيطرة ووجود المورد الاقتصادي الحاضر، وهو ما يُعدّ تطوراً جوهرياً ينعكس مباشرة على إمكانية تأصيل الموارد البشرية محاسبياً. إلا أن إشكالية القياس المحاسبي تظل هي الحد الفاصل في قبول إدراج الموارد البشرية ضمن القوائم المالية، وهو ما سنعمل على معالجته بالتفصيل عند دراسة نماذج القياس في المبحث الموالي.

4. تصنيف الأصول حسب طبيعتها:

تنقسم الأصول المحاسبية من حيث طبيعتها إلى صنفين رئيسيين: أصول ملموسة وأصول غير ملموسة، وفيما يلي عرض لكل منهما:

أ) الأصول الملموسة (المادية):

الأصول الملموسة عبارة عن موارد اقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، وتتضمن موارد اقتصادية مستقبلية، يمكن تحصيلها بالاستخدام في نشاطات المؤسسة أو بيعها أو تأجيرها للغير أو استخدامها في العمليات الإدارية؛ وتختلف الأصول الملموسة عن الأصول غير الملموسة في أن لها كيانا ماديا ملموسا، وتعتبر المنافع الاقتصادية المنتظرة منها أكثر تأكدا، وبالتالي يكون حصر خصائصها وتقييمها أسهل؛ كما تختلف عن العناصر المالية في كونها أصولا حقيقية ولا تأخذ شكلا ماليا إلا بعد استخدامها. وتعتبر الأصول الملموسة أصولا غير نقدية لها قيمة ذاتية كامنة فيها. (كيموش ، 2011، صفحة 59)

ب) الأصول غير الملموسة (غير المادية):

وهي الأصول غير المادية وغير الجارية الخاصة بالمنشأة ويترتب على امتلاك المنشأة لها حصولها على منافع متوقعة. ومن أمثلة هذه الأصول؛ شهرة المحل العلامات التجارية براءات الاختراع، حقوق التأليف والنسخ والتكاليف التنظيمية مثل مصاريف التأسيس.

ومحاسبياً، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) توصف هذه الأصول بأنها؛ قابلة للتحديد، غير نقدية، وليس لها وجود مادي ملموس يتم اقتنائها للاستخدام في الإنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو للأغراض الإدارية. (نصر على ، 2007، صفحة 64)

وفيما يلي أهم الاختلافات بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

الأصول الملموسة (المادية)	الأصول غير الملموسة (غير المادية)
مرئية	غير مرئية
يمكن قياسها بسهولة	يصعب قياسها
تعتبر جزء أساسي من الميزانية العمومية	لا يمكن تتبع آثارها من خلال نظم المحاسبة
عوائد استثمارها معروفة	عوائد استثمارها افتراضية
يمكن مضاعفتها بسهولة	لا يمكن شراؤها او تقليدها
تقل قيمتها بالاستخدام	تزداد قيمتها بالاستخدام الجيد
تطبيقاتها محدودة	تطبيقاتها متعددة وبدون التقليل من قيمتها
تدار من منطلق الندرة	تدار بعقلية الوفرة
تدار من خلال نظم الرقابة والتحكم	تدار من خلال منظومة القوى العاملة
سهلة التراكم والتخزين	متحركة تتناقص مع عدم الاستخدام

المصدر: (اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون (INTEC)، 2004، صفحة 85)

وانطلاقاً من أوجه الاختلاف الجوهرية الموضحة في الجدول أعلاه، يبرز التساؤل الإشكالي حول التكييف المحاسبي للموارد البشرية؛ فإلى أي مدى يمكن إدراج الكفاءات والقدرات البشرية ضمن فئة الأصول غير الملموسة وفق المعايير الدولية؟ وهل تستوفي هذه الموارد الخصائص والمتطلبات اللازمة للاعتراف بها وإثباتها في القوائم المالية؟ هذا ما سنحاول معالجته وتحليله في الجزء الموالي من هذا المطلب.

ثانياً: الموارد البشرية بين طبيعة الأصل غير الملموس وإشكالية الاعتراف به

تُعدّ مسألة تأصيل الموارد البشرية محاسبياً من المسائل الخلافية في الفكر المحاسبي، إذ تتشعب إلى محاور متكاملة ومتسلسلة؛ يتعلق أولها بتحديد الطبيعة المحاسبية للموارد البشرية، فيما يختص ثانيها بفحص مدى توافر مقومات الأصل المحاسبي فيها، أما ثالثها فيتناول معايير الاعتراف المحاسبي بها، وصولاً إلى موقف المعيار الدولي (IAS 38) منها.

1. إشكالية اعتبار الموارد البشرية أصلاً غير ملموس في ضوء خصائص الأصل المحاسبي:

بعد استعراض الإطار المفاهيمي للأصول، يمكن إسقاط هذه المفاهيم على الموارد البشرية لتقييم مدى استيفائها لمعايير الأصل المحاسبي، فقد سبق لمنظّري المحاسبة الأوائل من أمثال باتن وسكوت أن اعترفوا بالموارد البشرية باعتبارها أصلاً جوهرياً، معلّقين على ذلك بقولهم إن "الموظفين المنظَّمين والمخلصين في المؤسسة يمثلون أصلاً أعظم قيمةً من مخزون البضائع". **(Kumar, Satpathy, Krishnan, & Tamilarasu, p. 21)** وانعكس هذا الاعتراف في نشأة محاسبة الموارد البشرية التي تهتم بالأداء وقيمة الخدمات التي يقدمها الموظفون للوحدة المحاسبية، ومن ثمّ فإن الخدمات المتوقع أن يقدمها الموظفون هي التي تُشكّل أصل المورد البشري. فالأنشطة

المُنفَّذة لتعزيز القدرات الاقتصادية للقوى العاملة كالتدريب والتوظيف، يُتوقع أن توفر منافع اقتصادية في فترات محاسبية مستقبلية. ويتكون هذا الأصل من خدمات الموظفين المتمثلة في مهاراتهم ومعارفهم، وهي خدمات تفتقر إلى الكيان المادي وذات طبيعة غير نقدية، مما يُصنّفها ضمن فئة الأصول غير الملموسة. **(Rowbottom, 1998, p. 50)**

وعليه، وبما أن الموارد البشرية تنتمي إلى فئة الأصول غير الملموسة، فإنه من الضروري استيعاب خصائص هذا النوع من الأصول للوقوف على طبيعتها المحاسبية، إذ يميز الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول، ليس فقط عدم وجود كيان مادي ملموس لها، وإنما أيضا ما يصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة منها من درجة عالية من عدم التأكد. وتعتبر هذه الخاصية الأخيرة هي الخاصية الأساسية التي تميز الأصول غير الملموسة عن غيرها. وترجع هذه الدرجة العالية من عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصول غير الملموسة إلى سببين على الأقل وهما:

أ) أن هذه الأصول تستمد قيمتها من الميزة التنافسية التي يمكن أن تحققها لوحدة اقتصادية معينة دون غيرها. وهذا يعنى أنه قد تكون لهذه الأصول قيمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية فقط، كما وأن هذه القيمة تتقلب تبعا للتقلبات في الميزة التنافسية التي تحققها والتي تنعكس على المنافع المتوقعة منها.

ب) يصعب في معظم الأحيان تحديد العمر الافتراضي للأصل غير الملموس. وقد يرجع ذلك إلى عدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية، ولصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها منافع للوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى. وحيث أن قيمة الأصل تتحدد على ضوء المنافع المتوقعة منه، ونظرا لحالة عدم التأكد العالية التي تنطوي عليها المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس، فإن مثل هذا النوع من الأصول يمثل مشكلة قياس محاسبية يثور حولها الجدل حتى وقتنا الحاضر. ولعل أبرز الأصول غير الملموسة شهرة المحل، وحقوق الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، ونفقات التأسيس، والأسماء والعلامات التجارية، وما شابه. (الصبان و جمعة، 1995، الصفحات 161-162)

يستخلص مما سبق، أن اعتبار الموارد البشرية أصلاً غير ملموس ليس مجرد رأي حديث، بل هو توجه متجذر لدى كبار منظري المحاسبة الذين رأوا فيها قيمة تتجاوز الأصول المادية؛ فهي تشترك مع الأصول غير الملموسة في خاصية اللامادية وفي كونها مصدراً أساسياً للميزة التنافسية. ومع ذلك يتبين لنا وجود فجوة بين هذا القبول النظري وبين الواقع التطبيقي، نتيجة لحالة عدم التأكد المرتبطة بالعنصر البشري وصعوبة تقدير عمره الإنتاجي وقيمته بدقة. وهو ما يفرض علينا ضرورة فحص مدى استجابة هذه الموارد للمقومات الجوهرية للأصل، تمهيداً لإخضاعها لمعايير الاعتراف المحاسبي التي تضمن جودة المعلومات المالية.

2. مدى توافق الموارد البشرية مع خصائص ومقومات الأصل المحاسبي:

بعد التعرف على مفهوم الأصل المحاسبي وخصائصه، يستوجب البحث فحص مدى انطباق هذه المقومات على الموارد البشرية، وذلك من خلال دراسة كل خاصية على حدة للوقوف على مدى إمكانية اعتبار الموارد البشرية أصلا محاسبيا.

1.2. خاصية الملكية:

يجب أن تكون الموارد مملوكة للمؤسسة حتى تكون ضمن أصولها، وتندرج الأصول ضمن ممتلكات المؤسسة إذا توفرت فيها الشروط الواردة في المعايير المحاسبية الدولية، والتي حددها كذلك النظام المحاسبي المالي في تعريفه لها، حيث تفرض المؤسسة السيطرة على أصل ما إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع، وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية التي اكتسبتها نتيجة قيامها بعمليات وأحداث سابقة (شراء إنتاج تأجير تمويلي) : حيث تتمثل شواهد ملكية الأصل في كل من الحيازة، الرقابة عليه، والقدرة على التصرف فيه (حداد، 2015، الصفحات 72-73)

إن معيار الملكية بمفهومه القانوني والاقتصادي يمكن أن ينطبق على الموارد البشرية، نظرا لتوفر شواهد هذه الملكية والمتمثلة في:

أ) حيازة الأصل:

لا شك أن الموارد البشرية تُعدُّ من ضمن الموارد التي في حوزة المشروع لفترة محددة أو غير محددة، فإذا كان المشروع يحصل على الأصول المادية من خلال الشراء النقدي، فإن حصوله على الأصول البشرية يكون عن طريق التعاقد، وهي التي تعتبر بديلا لقاعدة الشراء النقدي فيما يتعلق بالإثبات الدفتري، فمن المعروف أن إثبات الأصول دفتريا يعتمد إما على قاعدة الشراء النقدي للأصل، أو على قاعدة المساهمة به من جانب المساهمين. بجانب هذا، هناك تكاليف على المنشأة أن تتحملها لحيازة الأصل البشري، تتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتسكين والتعريف والتدريب، وكذلك التكاليف غير المباشرة بالأنشطة السابقة، علاوة على ذلك، فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمشروع يعطي المشروع الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد. (سالم، 2008، صفحة 65)

ب) الرقابة على الأصل:

تفرض المؤسسة رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع وهو العقد الذي يحدد للفرد مباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الولاء الإجباري ومنه الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد. (سعيدي و عمارة ، 2018، صفحة 57)

ت) القدرة على التصرف في الأصل:

إن من حق مالك الأصل التصرف فيه بالصورة التي يراها تحقق له أقصي منفعة ويأخذ التصرف في الأصول المادية شكل إعادة للبيع أو التخزين، غير أن هناك شروطا قانونية للتصرف في الموارد البشرية، فلا يمكن أن يأخذ شكل التصرف إعادة البيع كما هو الحال في الأصول المادية، إذ لا يوجد سوق حر لها، ويستثنى من ذلك لاعبو كرة القدم أو السلة، أما التصرف في الموارد البشرية فيأخذ شكل " التسريح " أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة.

والقاعدة أن يقوم المستخدم في حالة الاستغناء عن خدمات موظفيه بدفع مقابل نقدي يتمثل في تعويض نقدي مقابل الاستغناء عن خدمات المورد ويسمي " مكافأة ترك الخدمة " لذا فإن العائد من التصرف في الأصل البشري عادة ما يكون قيمة سالبة متمثلة في قيمة المدفوعات الزائدة (التعويض)، إلا أنه في حالة الاندماج أو التصفية قد يحصل المشروع على قيمة موجبة تتمثل في الفرق بين سعر الاندماج وبين تكلفة الأصول المادية الأخرى أو سعرها السوقي، كذلك من الممكن أن يكون عائد التصرف في الموارد البشرية موجبا مع فرض استمرار المشروع في حالة ما إذا كانت المبالغ المدفوعة لهم (كتعويض) أقل من الخسائر التي يتحملها المشروع نتيجة الإنتاجية السالبة لهم. (سالم، 2008، الصفحات 66-67)

2.2. خاصية سداد الديون:

ترتبط خاصية سداد الديون بمعيار أساسي في مجال المحاسبة، وهو مبدأ استمرارية المشروع، وعلى الرغم من ذلك تعتبر عمليات التصفية الداخلية في المؤسسة حالة استثنائية، وتختلف الموارد البشرية عن الأصول المادية المملوكة من الناحية القانونية، إذ تمتلك الأصول المادية قيمة سوقية وتستطيع أن تحول أو تستخدم في تسديد الديون، في المقابل تستغل الموارد البشرية داخل المؤسسة دون أن يكون للمؤسسة ملكية قانونية عليها، ولا يمكن اللجوء إليها لتسديد الديون، ومع ذلك يمكن القول أنه بمجرد استمرار المشروع وقدرته على تحقيق أرباح من خلال مجموعة من عوامل الإنتاج المتعددة، بما في ذلك المساهمة البشرية، فإنه يمكن اعتبار الموارد البشرية عاملا يسهم بشكل غير مباشر في تسديد ديون المشروع. (بوزيد، 2024، صفحة 31)

3.2. خاصية القدرة الإنتاجية:

وتُعدُّ من أبرز الخصائص المتوفرة في الموارد البشرية ولشدة وضوحها فهي لا تحتاج لا برهان ولا لتدليل وهذا انطلاقاً من أنها أهم عامل من عوامل الإنتاج على الإطلاق كونها تملك القدرة على الإنتاج مباشرة في شكل العمل المباشر كأحد عناصر المدخلات في السلسلة الإنتاجية أو من خلال تدخلاته المباشرة أو غير المباشرة في التأثير عليها أو على أحد مكوناته في مرحلة معينة من أجل تحقيق الأهداف والغايات المسطرة في المنشأة. (بريحة و مايو، 2021، صفحة 105)

4.2. خاصية القابلية للقياس أو للتحديد:

تطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للقياس والتحديد وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يُعبَّر عنه غالباً بوحدات نقدية. وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات المستقبلية المتدفقة من المورد، وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرق لقياس خدماتها الاقتصادية المستقبلية سيتم التطرق إليها لاحقا. (سعيدي و عمارة ، 2018، صفحة 58)

5.2. خاصية المنافع المستقبلية:

أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المؤسسة بالخدمة أو المنفعة، سواء بمفرده أو بالتضافر مع غيره من الأصول، وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل فالأصول يجب أن تمتلك

منافع إيجابية، أي أن الموارد ذات القيمة السالبة أو الصفرية ليست أصولاً. وأن تكون للمؤسسة القدرة على التحكم في هذه المنافع والخدمات التي نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلا في الماضي، أي حدثت فعلا وليست افتراضية أو متوقعة، وتوفر هذه الخاصية يتطلب توفر العناصر التالية: (حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية–دراسة نظرية وتطبيقية–، 2015، الصفحات 74–75)

أ) أن يكون هناك توقع لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية:

تنبثق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصول الموارد البشرية من قدرة العمل على توليد التدفقات النقدية، إذ تسهم خدمات الموظفين في خلق منافع اقتصادية للمنظمة، ويُستدل على وجود إمكانات الخدمة المستقبلية للموارد البشرية من خلال الاستثمارات التي تنفق عليها، مثل التدريب، حيث لا يتم القيام بمثل هذه الاستثمارات ما لم يكن من المتوقع ان تمتد منافعها الى ما بعد الفترة المحاسبية الحالية. (Rowbottom, 1998, p. 50)

ب) إمكانية قياس هذه المنافع بشكل موثوق:

يمكن تقدير المنافع التي يمكن تحقيقها من عمل الموارد البشرية من خلال استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب والأدوات التحليلية، مما يسهم في تحديد القيمة المضافة التي تقدمها هذه الموارد. (بوزيد، 2024، صفحة 32)

ت) أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع:

يُعدّ هذا العنصر محلَّ جدل واسع في سياق الموارد البشرية، إذ يظل من الأمور الخلافية ما إذا كان حق استغلال المنافع الاقتصادية المستقبلية قائماً فعلاً؛ فالبشر لا يمكن امتلاكهم إلا في ظل مجتمعات العبودية غير أن الخدمات التي يُتوقع من الأفراد تقديمها قد تخضع لنوع من الملكية أو السيطرة. وتذهب الحجة إلى أن المنظمة تمتلك فعلياً قوة عمل مرتبطة ارتباطاً دائماً بها، وهي قوة عمل قابلة للبيع والشراء في سياق عمليات الاستحواذ والاندماج.

وفي المقابل، يمكن القول إنه لا يوجد حق حصري على خدمات الموظفين نظراً لحرية هؤلاء في مغادرة المنظمة، كما أن خدماتهم شديدة الزوال، سواء عبر انتقالهم إلى منظمات أخرى، أو من خلال التقادم التكنولوجي فضلاً عن ذلك، فإن المنافع المتحققة من استثمارات الموارد البشرية كالتدريب لا تبقى بالضرورة داخل المنظمة.

ولا تملك المنظمة أصل الموارد البشرية ملكية فعلية، بيد أن ثمة قدراً من السيطرة يتجسد في عقد العمل وتذهب الحجة إلى أن إمكانية إنفاذ عقود العمل من منظور المنظمة بالغة الهشاشة لدرجة أنها لا تتيح أي حق حصري على خدمات الفرد. إلا أن الحقوق المكتسبة من عقود العمل تكون أكثر قابلية للتطبيق في الصناعات التي يشحّ فيها عرض العمالة. وقد اتسعت خلال العقد الماضي ظاهرة التوظيف بعقود محددة المدة، حيث أصبحت المؤسسات تطالب موظفيها بتعويضات على نحو متزايد في حال إخلالهم بالعقد، وكل ذلك بهدف فرض سيطرة أكثر على الخدمات المستقبلية للموظفين. (Rowbottom, 1998, pp. 50-51)

بناءً على ما تقدّم من استعراض لآراء المعارضين الذين استندوا إلى انعدام الملكية لنفي صفة الأصل عن المورد البشري، نستخلص أن هذا الطرح يغلب الجانب القانوني الشكلي على الجوهر الاقتصادي للسيطرة فالمحاسبة الحديثة، ووفقاً للإطار المفاهيمي المعدل، تربط وجود الأصل بمدى القدرة على السيطرة على المنافع لا بامتلاكه بحد ذاته. حيث تعتبر العقود الوظيفية الأداة التي تمنح المؤسسة حقاً قانونيا في استغلال القدرات الإنتاجية للفرد خلال فترة زمنية محددة؛ بالإضافة إلى الشروط الجزائية في هذه العقود تعتبر تجسيداً مادياً لقيمة تلك المنافع المستقبلية، حيث يمثل الشرط الجزائي تعويضاً نقدياً عن فقدان المؤسسة لسيطرتها على الأصل، وهو ما يدعم شرط القياس الموثوق الوارد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38).

كما يتبين لنا أيضا من خلال عرض الخصائص السابقة، أن الموارد البشرية تفرض واقعاً محاسبياً خاصاً؛ فمن جهة، هي تستوفي بوضوح خصائص القدرة الإنتاجية والمنافع المستقبلية كونها المحرك الأساسي للعملية الإنتاجية. ومن جهة أخرى، يظهر التحليل أن انطباق خاصية الملكية والسيطرة يعتمد على عقود العمل كبديل للحيازة المادية، بينما تظل مساهمتها في سداد الديون مساهمة غير مباشرة ومرتبطة باستمرارية المشروع وتحقيقه للأرباح، على عكس الأصول المادية التي يمكن التصرف فيها وبيعها. وهذا التباين بين القيمة الاقتصادية الكبيرة وبين هذه الخصوصية في السيطرة والوفاء بالالتزامات، يثبت أن المورد البشري أصل ذو طبيعة استثنائية، مما يستوجب علينا في العنصر الموالي اختبار مدى استجابته لشروط الاعتراف المعيارية لحسم موقفه داخل القوائم المالية.

3. معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية:

يُعد الاعتراف بالموارد البشرية كأصل محاسبي استجابةً ضرورية للتحولات الاقتصادية المعاصرة التي نقلت ثقل القيمة من الأصول المادية إلى الأصول المعرفية. ومن الناحية المعيارية، يتوقف إدراج أي بند ضمن القوائم المالية على استيفائه لمجموعة من الأسس المحددة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية؛ ولعل أبرزها ما جاء في البيان رقم (5) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1984، والذي حدد أربعة معايير جوهرية للاعتراف هي: (التعريف، القياس، الملاءمة، والموثوقية). وسنقوم فيما يلي بفحص مدى انطباق هذه المعايير على المورد البشري كأصل في السجلات المحاسبية.

أ) التعريف:

يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبياً أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية، وقد حددت الهيئة عشرة عناصر هي: الأصول الالتزامات حقوق الملكية استثمارات الملاك توزيعات على الملاك الدخل الشامل الإيرادات المصروفات المكاسب واخيراً الخسائر.

تقليدياً تعتبر المحاسبة المالية نفقات الموارد البشرية مصروفات تحمل على الدورة المحاسبية، في حين أن محاسبة الموارد البشرية تطالب بالاعتراف بتلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثمّ توزع على الدورات المستقبلية المستفيدة، ومن خلال مفاهيم الأصل السابقة نجد أن تعريف الأصل ينطبق

على الموارد البشرية في المنظمة، مما لا يدع مجالاً للشك أنها أصول بشرية. (أيمن عبد الله، 2017، الصفحات 113-114)

ب) القياس:

يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر ثلاثة شروط أساسية:

- أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين المصنفين حسب المؤهلات العلمية؛
- أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة "المعالجة المحاسبية" في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو القيمة الصافية للقيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المنظمة؛
- إلى جانب القياس المالي، يمكن أن يتم على أساس كمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، مما يجعله أكثر ملاءمة. (بوزيد، 2024، صفحة 28)

ت) الملائمة:

تعرّف المعلومات بأنها ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة أو المستقبلية، وتأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، وللملاءمة ثلاثة خصائص ثانوية هي: تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤيه، وكذلك ذات قيمة ارتدادية عكسية، ولقد أوضحت دراسات تجريبية أن توافر المعلومات عن الموارد البشرية في المؤسسة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات، لاسيما في المؤسسات التي تلعب الموارد البشرية فيها دورا هاما في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المؤسسة، فدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة، بل مضللة في كثير من الأحيان. (حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية-دراسة نظرية وتطبيقية-، 2015، صفحة 72)

ث) الموثوقية (التمثيل الصادق):

وهي أن تكون المعلومات خالية من التحيز بدرجة معقولة وتمثل بصدق واقع الحدث، فيجب أن تكون المعلومات موضوعية يمكن التحقق منها، وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين.

كما نص معيار المحاسبة الدولي رقم (16) على عدم الاعتراف بالأصل إلا إذا تحقق شرطان:

- احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية. (سالم، 2008، صفحة 61)

نستخلص مما سبق، أن المورد البشري يتجاوز كونه مجرد مصروف دوري ليستوفي المتطلبات الجوهرية للاعتراف المحاسبي؛ فهو يطابق التعريف كونه مورداً تسيطر عليه المنشأة، ويحقق الملائمة نظراً لأهميته الحاسمة في ترشيد قرارات المستثمرين وتوضيح القيمة الحقيقية للمنظمة. أما بخصوص القياس والموثوقية، فبالرغم من الجدل المثار حولهما، إلا أن تعدد طرق القياس يمنح الباحثين مرونة في توفير بيانات موضوعية يمكن التحقق منها. وعليه، فإن الاعتراف بالموارد البشرية يُعد استحقاقاً محاسبياً تفرضه مقتضيات التمثيل الصادق للقوائم المالية، وهو ما يستوجب إسقاط هذه المتطلبات على موقف المعيار الدولي (IAS 38)، للوقوف على مدى توافق المورد البشري مع ضوابط الاعتراف بالأصول غير الملموسة.

4. موقف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) من الاعتراف بالموارد البشرية كأصل غير ملموس:

يُعدّ المعيار الدولي (IAS 38) المرجع الأساسي في تنظيم الاعتراف بالأصول غير الملموسة، وقد تباينت آراء الباحثين حول مدى إمكانية استيعابه للموارد البشرية، وهو ما استعرضه Aminu (2022) من خلال تيارين أساسيين:

- **الأول:** يرى محدودية الاعتراف بالمورد البشري كأصل؛ حيث يستشهد Aminu بدراسة Stanko وآخرون (2014) التي تشير إلى أنه على الرغم من الأهمية الاستراتيجية للأصول غير الملموسة، إلا أنها غالباً ما تُهمل أو يُساء تمثيلها في التقارير المالية. كما يبرز انتقاد Oko (2018) للممارسات المحاسبية الحالية التي تستبعد رأس المال البشري من الأصول غير الملموسة المعترف بها، مؤكداً أن هذا "الأصل الأهم" لا يتم المحاسبة عنه أو الإفصاح عنه في قائمة المركز المالي للمنظمات بالمساواة مع الأصول المادية. وفي ذات السياق، يورد Aminu تأكيد Fulmer (2014) و Ployhart على أن استبعاد قواعد التقارير المالية للاعتراف بالموارد البشرية في الميزانيات لا يعني إطلاقاً أنها تساوي صفراً من حيث القيمة كموارد فعلية للمنظمة.
- **الثاني:** تيار مؤيد يرى إمكانية الاستيعاب؛ حيث يعرض Aminu وجهة نظر Asein وآخرون (2019) و Jaarat (2013) اللذين يؤكدان أن أحكام المعيار (IAS 38) يمكن أن تستوعب الأصول البشرية؛ لكونها تستوفي فعلياً معايير "القابلية للتحديد" و"السيطرة" التي وضعها المعيار للأصول غير الملموسة، داعين واضعي المعايير إلى البدء في إجراءات تسمح بالاعتراف بها في الميزانية العمومية. بالإضافة إلى ذلك، ينقل Aminu المنظور الاقتصادي والإداري لـ Anselmi و Bitetto (2013) الذين يذهبون إلى أن الأصول غير الملموسة ومن ضمنها الموارد البشرية تمثل جزءاً محورياً من العملية الإنتاجية رغم صعوبة قياسها نقدياً، معتبرين أن رأس المال الفكري المتجسد في الموظفين هو المكون الأساسي لهذه الأصول. **(Aminu, 2022, pp. 83-84)**

يظهر من خلال ما سبق من الآراء المتباينة، أن الجدل المحاسبي حول المعيار (IAS 38) لا يكمن في إنكار القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، بقدر ما يتعلق بمدى مواءمة هذه الموارد للخصائص التقنية التي يفرضها المعيار للاعتراف بالأصل. فحقيقة استبعاد القواعد الحالية للمورد البشري من الميزانيات لا تنفي كونه مورداً مولداً

للمنافع، بل تعكس فجوة عميقة بين القيمة الحقيقية للمنظمة وما تفصح عنه تقاريرها المالية التقليدية. وتتمحور إشكالية التيار المعارض في التمسك بمبدأ الحيطة والحذر نظراً لصعوبة القياس النقدي الدقيق، بينما يرتكز التيار المؤيد على استيفاء المورد البشري الفعلي لمعايير السيطرة والقابلية للتحديد في ظل اقتصاد المعرفة. وبناءً على ذلك، يمكن القول إن الجمود الحالي في نصوص المعيار (IAS 38) بات يواجه ضغوطاً متزايدة من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بضرورة التطوير، لضمان تقديم قوائم مالية تعبر بصدق وشفافية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسات المعاصرة التي يمثل فيها العنصر البشري المحرك الأساسي للإنتاج.

ثالثا: معوقات وصعوبات تأصيل الموارد البشرية

على الرغم من توافر جملة من مقومات الأصل المحاسبي في الموارد البشرية، إلا أن تأصيلها محاسبياً يصطدم بجملة من العوائق والصعوبات، يمكن تصنيفها إلى عوائق تاريخية وهيكلية من جهة، وعوائق معيارية ومنهجية من جهة أخرى، وهو ما سيتم تناوله على النحو الآتي:

1. عوائق تاريخية وهيكلية:

يرجح العديد من الباحثين استمرارية المعالجة التقليدية لنفقات الموارد البشرية كمصاريف بدلاً من أصول إلى جذور تاريخية وتقاليد مهنية نشأت منذ عصر الثورة الصناعية، وتتمثل أهم هذه الأسباب فيما يلي:

- يعتبر رأس المال المادي (الاستثمارات المالية في الأصول الثابتة الملموسة) هو العامل الأهم في العملية الإنتاجية؛
- في ظروف الإنتاج الآلي الميكانيكي للثورة الصناعية لا تحتاج اليد العاملة إلى تأهيل وتدريب مسبق وطويل المدة ومكلف، إذ يمكن استبدالها بسرعة وسهولة مقبولة نسبيا، الأمر الذي لا يستدعى تأصيل الموارد البشرية؛
- إن نفقات الموارد البشرية ضئيلة نسبيا عموما، كما أن المنفعة المتوقعة منها غالبا ما تقتصر على الدورة المحاسبية الجارية، مما يجعل معالجتها كمصروفات أمرا مقبولا؛
- إن تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر وبالتزامات أقل من الوقت الحاضر؛
- في الوقت الحاضر ما زالت نسبة الشركات التي تلعب فيها الموارد البشرية دورا محوريا في العملية الإنتاجية ضئيلة نسبيا، الأمر الذي يستدعي انتشار معاجلة الموارد البشرية كأصول، بل تبقي تلك المعالجة مقتصرة وبشكل طوعي – على بعض الشركات، وغالبا ما يكون الإفصاح عن الموارد البشرية كميا في الهوامش وملحقات القوائم المالية. (سالم، 2008، الصفحات 79-80)

2. عوائق معيارية ومنهجية:

تعتبر إشكالية "الموضوعية في القياس" من أبرز العقبات التي تحول دون تأصيل الموارد البشرية؛ حيث يرى معارضو محاسبة الموارد البشرية (HRA) أنه على الرغم من الأهمية المحتملة لتكاليف الموارد البشرية لمتخذي القرار، إلا أن نماذج التقييم تعاني من مستويات غير مقبولة من الذاتية. وتُعرف النظرية المحاسبية

بمقاومتها المستمرة للتغيير، وهي مقاومة متجذرة مؤسساتياً في التزامٍ صارم بمبدأ الموضوعية في المحاسبة. وبينما يشير العديد من باحثي المحاسبة النقدية إلى أن الموضوعية ما هي إلا محض أسطورة، إلا أن هذا المبدأ في النظرية المحاسبية لا يزال صامداً حتى يومنا هذا كركيزة أساسية لمنفعة المعلومات المحاسبية. ومع ذلك، ليس من الصعب ملاحظة أن معظم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) تقوم في جوهرها على فرضيات ومفاهيم ذاتية. (Stovall, 2001, p. 20)

يكشف استعراض العوائق السابقة عن تناقض منهجي جوهري في الموقف المعياري من الموارد البشرية؛ إذ ترفض المعايير المحاسبية الاعتراف بها بحجة الذاتية في القياس، في حين تقبل ذات المعايير تقديرات شخصية في بنود أصول غير ملموسة أخرى كالشهرة وحقوق الاختراع. وهذا يعني أن العائق الحقيقي ليس الذاتية في حد ذاتها، بل غياب إطار تطبيقي موحد يضبط درجة الذاتية المقبولة في قياس المورد البشري تحديداً. وعليه، فإن تجاوز هذه العوائق لا يستلزم تغيير المبادئ الجوهرية للمحاسبة، بل يستلزم بناء دليل تطبيقي يحدد حدود القياس الموضوعي المقبول للمورد البشري في ظل المعايير القائمة.

المبحث الثاني: متطلبات إثبات وقياس المورد البشري في الفكر المحاسبي

بناءً على ما تم تأصيله في المبحث السابق من جوانب نظرية وإشكاليات التأصيل المحاسبي، يأتي هذا المبحث ليعالج الإشكالية الجوهرية في محاسبة الموارد البشرية؛ وهي كيفية الانتقال من الاعتراف النظري بالمورد البشري كأصل إلى مرحلة الإثبات المحاسبي والقياس الفعلي. حيث سيتم التركيز على الجوانب التقنية التي تسمح بتحويل التكاليف البشرية من أعباء جارية إلى أصول رأسمالية تخضع للرسملة والإطفاء، مع تحليل النماذج الكمية والنقدية التي حاول الفكر المحاسبي من خلالها تقييم هذا الأصل، وتحديد المعوقات العملية التي تواجه تطبيقه.

المطلب الأول: أسس تحديد ورسملة تكاليف المورد البشري

إن إثبات المورد البشري كأصل يبدأ بالضرورة من ضبط وعاء التكلفة؛ فبدون تحديد دقيق لما تتحمله المؤسسة من نفقات لا يمكن الحديث عن قياس. لذا، سنقوم في هذا المطلب بحصر التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري وتصنيفها، وصولاً إلى تحديد الآليات المحاسبية لتحويل هذه النفقات إلى قيم رأسمالية تخضع للإطفاء على مدار المسار الوظيفي للفرد داخل المؤسسة.

أولا: مفهوم تكلفة الموارد البشرية

بما أن الموارد البشرية تُعدّ وفق الطرح الحديث أصلاً من أصول المؤسسة، فإن كل إنفاق يتعلق باقتنائها وتراكمها يُعامَل معاملة الاستثمار؛ حيث تمثل تكلفة الموارد البشرية تلك التضحيات التي يتعين على المؤسسة تحملها في الحاضر بهدف اقتناء مواردها البشرية وتطويرها في المستقبل. وتُعرف هذه التكلفة كذلك بالتكلفة التاريخية للموارد البشرية، وهي استثمار يجمع بين مكونين اثنين: مكون إيرادي بطبيعة المصروف، ومكون رأسمالي بطبيعة الأصل. (Kumar, Satpathy, Krishnan, & Tamilarasu, p. 120)

ويعكس هذا التوصيف التحول الجوهري الذي شهده الفكر المحاسبي في التعامل مع هذه التكاليف؛ إذ كان المفهوم التقليدي يعامل الإنفاق على الموارد البشرية باعتباره نفقة إيرادية لكونه لا يُفرز أصلاً مادياً ملموساً، غير أن هذا المفهوم شهد تحولاً، إذ بات ينظر إلى هذا الإنفاق باعتباره ذا طابع رأسمالي نظراً لما يُدرّه من منافع تمتد لفترات طويلة. (Islam & Sarker, 2016, p. 41)

ثانيا: مكونات تكلفة الموارد البشرية

تتعدد العناصر المكونة لتكلفة المورد البشري باختلاف المراحل الوظيفية التي يمر بها الفرد داخل المؤسسة، حيث تشمل كافة النفقات التي تتحملها المنظمة منذ لحظة التفكير في استقطاب الكفاءات وحتى خروجها من الخدمة. ويمكن تصنيف هذه المكونات إلى أربع مجموعات أساسية تتمثل فيما يلي:

1. تكاليف اقتناء الموارد البشرية:

وتشتمل على كافة التكاليف اللازمة للحصول على الموارد البشرية بدءاً من تشخيص مصادر الموارد البشرية إلى أن تصبح قادرة على ممارسة العمل المكلفة به داخل المؤسسة، وتتكون من تكاليف توظيف الموارد البشرية وتحديد المرشحين لإشغال المراكز الوظيفية الشاغرة أو الجديدة، التكاليف المرتبطة بعملية الاختيار بين المرشحين المقدمين لتحديد الشخص الملائم لإشغال الوظيفة الشاغرة أو الجديدة، تكاليف استقدام الموارد البشرية من أماكن تواجدها الحالية إلى الوحدة ووضعها في الوظيفة أو المنصب المراد إشغاله، تكاليف تكييف الموارد البشرية الجديدة مع بيئة العمل داخل المؤسسة، تكاليف تأهيل الموارد البشرية الجديدة لتهيئة الموارد البشرية للمساهمة في العملية الإنتاجية، من خلال إكسابها المعرفة والمهارة الضرورية واللازمة لتمكينها من أداء العمل ضمن الوظيفة التي ستشغلها.

2. تكاليف تطوير الموارد البشرية:

وهي التضحيات التي تتحملها المؤسسة لزيادة قدرات وخبرة الموارد البشرية العاملة لديها لتهيئتها لشغل مستوى وظيفي أو تعليمي أعلى من المستوى الحالي، وتنطوي تحت تكاليف تطوير الموارد البشرية نوعين من التكاليف هي:

- تكاليف تدريب الموارد البشرية لجعلها قادرة على مسايرة التطورات المتسارعة في مجال عملها، مثل تكاليف الخبراء الذين يتم استقدامهم لإقامة دورات تدريبية داخل المؤسسة، والأجور التي تدفع للمديرين والمتدربين أثناء التدريب.
- تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية واكسابها مهارات تخصصية متقدمة في مجال عملها، كتكاليف الإجازات الدراسية والبعثات والتفرغ العلمي.

3. تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية:

وتتضمن الرواتب المتراكمة، ومكافأة نهاية الخدمة، والتعويضات والغرامات التي قد تدفع إلى الموارد البشرية في حالة استغناء الوحدة عن خدماتها. (صبايحي، 2017، الصفحات 395-396)

4. تكايف الرفاهية:

تُعدّ تكاليف الرفاهية من المهام الجوهرية التي تضطلع بها المؤسسة، إذ يتعين عليها توفير بيئة عمل صحية ملائمة تُعزز الروح المعنوية للعاملين وترفع من جودة حياتهم. وتنقسم هذه التكاليف إلى صنفين:

أ) خدمات الرفاهية داخل المؤسسة، وتشمل دور الحضانة، وأماكن الراحة، والمطاعم، ودورات المياه، ومرافق الاغتسال، ومياه الشرب، فضلاً عن متطلبات السلامة المهنية.

ب) خدمات الرفاهية خارج المؤسسة، وتشمل التأمين الاجتماعي، وإجازة الأمومة، والرعاية الطبية، والتسهيلات السكنية، والمرافق الترفيهية، ودور العطل، وتسهيلات السفر. (Kumar, Satpathy, Krishnan, & Tamilarasu, p. 123)

يظهر من خلال هذا التصنيف الشامل، أن تكلفة المورد البشري تتجاوز المفهوم الضيق للأجور والمرتبات لتشمل سلسلة من الاستثمارات المتراكمة التي تبدأ من مرحلة الاقتناء وتستمر عبر التطوير والرفاهية. ومن وجهة نظر محاسبية، نلاحظ أن طبيعة هذه التكاليف متباينة؛ فبينما تكتسي تكاليف الاقتناء والتطوير طابعاً استثمارياً واضحاً لارتباطها المباشر برفع الكفاءة الإنتاجية المستقبلي، تظل تكاليف الرفاهية والاستغناء محل جدل بين اعتبارها أعباءً تشغيلية ضرورية أو استثمارات في البيئة التشغيلية. وبناءً عليه، فإن نجاح محاسبة الموارد البشرية يتوقف على قدرة النظام المحاسبي على عزل المكونات ذات العائد المستقبلي وتوجيهها نحو الرسملة، بدلاً من إغراق حساب النتائج بتكاليف استثمارية تُعامل خطأً كأعباء دورية. الأمر الذي يضع المؤسسة أمام تحدٍ محاسبي يتمثل في التمييز بين النفقات التي تنتهي منفعتها بانتهاء الفترة، وبين النفقات التي يتوقع منها تدفق منافع مستقبلية مستمرة، وهو ما يقودنا ضرورةً إلى بحث آليات رسملة وإطفاء هذه التكاليف في العنصر الموالي.

ثالثا: رسملة وإطفاء تكاليف المورد البشري

بعد حصر وتصنيف تكاليف المورد البشري، تبرز ضرورة تحديد المعالجة المحاسبية الدقيقة لها؛ فهل تُقيد كأعباء دورية أم يتم رسملتها كأصل معنوي؟، وبناءً على ما تم تأصيله سابقاً في المبحث الأول حول طبيعة المورد البشري وفق المعيار (IAS 38)، سنركز هنا على الجانب التطبيقي لهذا المعيار، وذلك من خلال عرض النماذج الرياضية المستخدمة في رسملة هذه التكاليف وكيفية توزيعها (إطفائها) على مدار العمر الإنتاجي للمورد، كما يلي:

1. رسملة الموارد البشرية:

رسملة الموارد البشرية المعيار الرئيسي للتفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثمّ فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فأنها يجب أن تعالج كأصل، ويتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من اجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتها، ويتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف:

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري؛
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات؛
- مصارف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.

2. إطفاء الموارد البشرية:

إن وجود عدة طرق لتقييم الموارد البشرية يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة لتوزيع تكلفة الأصول البشرية على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي: (علوان، سعدي، و صالحي، 2020، صفحة 220)

أ) إطفاء تكلفة الاقتناء:

يتم إطفاء تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (من الإحالة للتعاقد) مطروحا منه عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهتلاك السنوي لتكلفة الاقتناء:

$$T_a = \frac{C(1+r)}{N}$$

- حيث:
  - T_a = قسط الإطفاء (الإهتلاك) السنوي.
  - C = تكلفة اقتناء الأفراد.
  - r =المعدل المستخدم خلال الفترة.
  - N = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة.

ب) إطفاء تكاليف التدريب والتنمية:

ويتم ذلك على مدة فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهتلاك السنوي لهذه التكاليف:

$$T_a = \frac{C_d(1+r)}{S.N}$$

- حيث:
  - T_a = قسط الإطفاء (الإهتلاك) السنوي.
  - C_d = تكاليف التدرب والتنمية.
  - r = المعدل المستخدم خلال الفترة.
  - $S.N$ = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة من المهارات المعينة التي اكتسبت من برامج التدريب تنمية الأفراد.

ت) إطفاء إجمالي تكلفة الأصل البشري:

استكمالاً لعمليات الإطفاء الجزئية السابقة، وفي رؤية أكثر شمولية لمعالجة العنصر البشري كأصل رأسمالي متكامل؛ فإن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج، وإن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع، لذلك قُدم النموذج الآتي لقياس اهتلاك السنوي لتكلفة العنصر البشري:

$$A_h = \frac{C_h}{N}$$

- حيث:
  - A_h = إطفاء العنصر البشري
  - C_h = تكلفة الأصل البشري؛
  - N = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع. (ڤورين، 2014، الصفحات 139-140)

3) المعالجة المحاسبية للموارد البشرية:

تتم المعالجة المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية وفق المعايير كما يلي: (سعدي و صحراوي، 2019، الصفحات 195-196)

أ) تكلفة الحصول على المورد البشري:

يخصص حساب الموارد البشرية كحساب استثمار بجعل مدينا بكل عبء تتحمله المؤسسة كما يلي:

من حـ/ المورد البشري xxx

إلى حـ/ طريقة التسديد xxx

ب) إطفاء قيمة المورد البشري:

من حـ/ قسط إطفاء المورد البشري xxx

إلى حـ/ المورد البشري xxx

لا يتم إنشاء مخصص لمواجهة نقص القيمة للمورد البشري، بحكم المورد البشري يختلف عن المورد المادي.

ت) التنازل عن المورد البشري:

قد يتم التنازل عن المورد البشرى لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

- نتيجة التنازل = مبلغ التنازل – القيمة الدفترية للمورد البشرى.
- القيمة الدفترية للمورد البشرى = تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع الإطفاءات.

- **في حالة نتيجة التنازل موجبة:**

من ح/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل) xxx

إلى مذكورين: ح/ الموارد البشرية xxx

ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية xxx

- **في حالة نتيجة التنازل سالبة:**

من مذكورين: ح/ حساب النقدية xxx

ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية xxx

إلى ح/ الموارد البشرية xxx

ث) وفاة المورد البشري:

في حالة وفاة المورد البشري يتم اعتبار القيمة المتبقية للمورد خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية حيث:

- الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشرى – مجموع الإطفاءات

القيد:

من ح/ خسائر الموارد البشرية xxx

إلى ح/الموارد البشرية xxx

يمكن القول أن النماذج الرياضية المعروضة أعلاه، وبالرغم من سعيها لتقديم أساس موضوعي لرسملة التكاليف البشرية، إلا أنها تثير تساؤلاً جوهرياً حول طبيعة الأصل البشري؛ فبينما تعامل هذه المعادلات نفقات الاقتناء والتدريب كقيم تتناقص محاسبياً بالزمن (عبر الإطفاء السنوي) قياساً على الأصول المادية، فإن الواقع الاقتصادي يشير إلى أن المورد البشري أصل تراكمي تزداد خبرته وكفاءته بالممارسة، مما يولد تعارضاً ظاهرياً بين تناقص التكلفة الدفترية وتزايد القيمة الاقتصادية؛ وعليه، وجب التمييز هنا بين الإطفاء المحاسبي كإجراء تقني لتوزيع التكلفة على فترات الاستفادة، وبين القيمة الاقتصادية للأصل البشري التي تتبع منطقاً تراكمياً، فالمحاسبة في هذا السياق تهتم بتغطية الإنفاق الاستثماري أكثر من اهتمامها بتتبع النمو المعرفي للفرد.

المطلب الثاني: نماذج وإشكاليات القياس المحاسبي للموارد البشرية

يعد الانتقال من مرحلة الاعتراف النظري بالمورد البشري كأصل إلى مرحلة الإثبات المحاسبي الفعلي إحدى أعقد الإشكاليات التي واجهت الفكر المحاسبي، نظراً لارتباطها المباشر بجوانب القياس النقدي ومدى موضوعيته. وبناءً عليه، يسلط هذا المطلب الضوء على الأسس المفاهيمية والمبررات العلمية التي تحكم عملية قياس المورد البشري، مع استعراض النماذج المحاسبية المعتمدة في تقدير قيمته، سواء تلك التي تستند إلى التكلفة أو التي تعتمد على القيمة، وصولاً إلى استقصاء المعوقات الجوهرية التي تحول دون تفعيل هذه الممارسة في البيئة المحاسبية المعاصرة.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية

قبل الخوض في تفاصيل قياس الموارد البشرية، يستوجب الأمر تحديد ماهية القياس المحاسبي بصفة عامة؛ إذ يُعد القياس الركيزة التي يقوم عليها النظام المحاسبي لإعطاء قيمة كمية ونقدية للأحداث الاقتصادية.

فحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فالقياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. (الججاوي و الزوبعي، 2014، صفحة 33)

وفي سياق متصل يُعرف القياس المحاسبي بأنه التعبير الكمي والنقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة. (سعيدي ح.، 2014، صفحة 62)

ومن هذا المنطلق تبرز إشكالية إسقاط هذه القواعد على عنصر غير ملموس كالمورد البشري، وفي هذا الإطار يُعرَّف قياسه محاسبياً بأنه عملية تحديد الخدمات التي ينتظر أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، وذلك باستخدام إحدى طرق القياس المحاسبية المناسبة، لكي يكون بالإمكان حصر قيمتها الأساسية والاندثارات المترتبة عليها، وهو الأمر الذي يجب إظهاره في القوائم المالية للمؤسسة بما يساعد على إعطاء صورة توضيحية أدق عن نشاطها ومدى تحقيقها لأهدافها. (بوزوينة و دراوسي، 2020، الصفحات 115-116)

يتضح مما سبق أن قياس الموارد البشرية يختلف جوهرياً عن قياس الأصول المادية في جانبين أساسيين؛ أولهما أن تقدير العمر الإنتاجي للمورد البشري يرتبط بمدة العقد لا بالتلف المادي، وثانيهما أن القيمة المتبقية عند انتهاء العلاقة التعاقدية تساوي الصفر في الغالب لأن المؤسسة لا تستطيع بيع المورد البشري كما تفعل مع الأصول المادية، مما يجعل نموذج الإطفاء المعتمد في قياسه أداةً لتوزيع التكلفة على مدى فترة الاستفادة لا لتتبع الاندثار الفعلي في القيمة. وهذا التمييز هو ما يجعل تطبيق معايير القياس التقليدية على المورد البشري أمراً يستلزم تكييفاً منهجياً خاصاً.

ثانيا: مبررات ومتطلبات القياس المحاسبي للموارد البشرية

تنشأ الحاجة لقياس وتقييم الموارد البشرية نظراً لاحتياج المنشآت لوجود مدخل علمي يتم الاعتماد عليه في معالجة المعلومات المالية المرتبطة برأس المال البشري، فضلاً عن ترسيخ القيمة الحقيقية لنتائج الأعمال. وفي هذا الصدد، حدد (Skyrme) جملة من الأسباب والدوافع لهذا القياس، نوجزها فيما يلي:

- إن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمسببات محركات الأداء؛
- يعد أكثر صدقا أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنشأة؛
- الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال البشري، وكل الأصول غير الملموسة وتُعدُّ زيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل علي ذلك؛
- إن ما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته هي المقولة التي تؤكد على أهمية إيجاد مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتنميتها؛
- إن عملية القياس تدعم هدف المنشأة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها. (سالم، 2008، صفحة 99)

ولتحقيق الأهداف السابقة الذكر، لا يكفي مجرد وجود نماذج للقياس، بل يجب أن توفر هذه النماذج نظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام، وهو ما يتطلب توفر المتطلبات التالية:

- إمكانية الاعتماد على بياناتها عن طريق توافر معايير ثابتة ومستقلة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المؤسسات والتركيز على التوجهات المستقبلية للمؤسسة؛
- يجب أن يكون هناك ارتباط واضح بين نظم القياس والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة، ومعرفة متى واين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكلي. (بوزوينة و دراوسي، 2020، صفحة 116)

نستنتج من خلال ما سبق أن الانتقال بالمورد البشري من بند تكاليف جارية إلى بند أصول رأسمالية يتوقف بالدرجة الأولى على مدى موثوقية نموذج القياس المعتمد. فالمبررات التي ساقها (Skyrme) تعكس حاجة الإدارة إلى مؤشرات تعبر عن القدرة الإيرادية الكامنة للمورد، وهو ما لا توفره المحاسبة التقليدية التي تكتفي بقياس تدفقات الأجور والالتزامات قصيرة الأجل.

كما أن جوهر التحدي في متطلبات القياس يكمن في الفصل المحاسبي؛ أي القدرة على تمييز النفقات المؤدية لتحسين هيكلي في كفاءة المورد والتي تؤهل للرسملة كأصل، عن النفقات الدورية اللازمة لبقاء المورد في الخدمة والتي تظل أعباء جارية. وبناءً عليه، فإن أي نظام لقياس الموارد البشرية يجب أن يستوفي شرط القابلية للتحقق، بحيث تستند النماذج الرياضية على معايير موضوعية تضمن عدم تضخم الأصول بقيم تقديرية غير واقعية.

وانطلاقاً من هذه المحددات، برزت عدة اجتهادات محاسبية تهدف إلى صياغة نماذج رياضية قادرة على تحويل المورد البشري إلى قيم مالية موضوعية؛ حيث انقسمت هذه النماذج إلى مدخلين رئيسيين: أحدهما يستند إلى التكلفة لضمان التحقق، والآخر يرتكز على القيمة سعياً لتحقيق الملاءمة. وفيما يلي عرض لأبرز هذه النماذج:

ثالثا: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية

تجسيداً للمقاربات المفاهيمية السابقة، وتلبيةً للحاجة المتزايدة لترجمة الأصول البشرية إلى لغة محاسبية رقمية، طوّر الباحثون والمحاسبون جملة من النماذج الرياضية والتقديرية. ويهدف هذا التعدد في النماذج إلى محاولة إيجاد صيغة موضوعية تعكس القيمة الحقيقية للمورد البشري ضمن القوائم المالية، بما يتجاوز قصور المعالجة التقليدية للأصول غير الملموسة، ويسمح بتقديم مؤشرات دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار.

وعليه، وبناءً على التباين في منطلقات القياس بين ما تم إنفاقه فعلياً وما يتوقع الحصول عليه من منافع، يمكن تصنيف هذه النماذج إلى مجموعتين رئيسيتين:

1. النماذج التي تعتمد على التكلفة:

تستند هذه المجموعة من النماذج إلى المبادئ المحاسبية التقليدية التي تعتمد على التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتقييم؛ حيث تركز بشكل أساسي على حصر وقياس كافة المبالغ التي أنفقتها المؤسسة فعلياً في سبيل الحصول على المورد البشري وتطويره، ومن أبرز هذه النماذج ما يلي:

1.1. نموذج التكلفة التاريخية:

يقصد بالتكلفة التاريخية تسجيل المصاريف والأعباء بقيمتها في تاريخ حدوثها وتحملها، وفي حالة المحاسبة على الموارد البشرية يرى أنصارها وروادها ابتداء من إريك فلامهولتز مروراً ببيكر أنه يجب رسملة التكاليف المتعلقة بالحصول على الأصل البشري كما يلي:

أ) تكلفة الحصول على الأصل البشري:

وهي التكلفة التي تضحي بها المؤسسة أو تتحملها من أجل الحصول على الشخص المؤهل والمناسب الذي يلبي احتياجها ويسد النقص المسجل في مركز أو منصب معين، ويمكن التفصيل فيها كما يلي:

- **تكلفة الاستقطاب:** وهي التكلفة الناجمة عن البحث وجلب أشخاص جدد إلى المؤسسة وتظهر من خلال الإعلانات عن التوظيف في مختلف وسائل الاتصال المتاحة، وتشمل كذلك أتعاب هيئة أو مصلحة التوظيف وما يصحب ذلك من توفير وسائل لوجيستية مساعدة كالنقل والسفر ومراكز الاستقبال إضافة إلى ما قد يتبعها من مصاريف إدارية غير مباشرة.
- **تكلفة الاختيار:** هذه التكلفة تتحملها المؤسسة من أجل تحديد المرشحين الأجدر بالفوز بالمناصب المقترحة، وهي تشمل عموماً: تكلفة المرافق المخصصة لاستقبال المرشحين، تكلفة الأشخاص واللجان المشرفين على عملية الاختيار، تكلفة تنفيذ المقابلات والاختبارات.
- **تكلفة التوظيف:** هذا النوع من التكلفة تتحمله المؤسسة عندما تقرر توظيف شخص ما في منصب شاغر، بعد تحقق الشروط المطلوبة فيه؛ وتشمل تكلفة وضع الشخص في مكان عمله وما يرافق ذلك من نقل وتكفل تام، بالإضافة إلى تكاليف بعض الإجراءات القانونية والتنظيمية.

ب) تكاليف التأهيل والتدريب:

وتشمل هذه التكلفة جميع ما تتحمله المؤسسة في سبيل نقل الفرد من مستواه الحالي إلى مستوى آخر أكثر مهارة وهي نوعان خارجية وداخلية وتتضمن ما يلي:

- **تكاليف داخلية:**
  - تكاليف تعريف الفرد بالمؤسسة وبنظامها الداخلي وطرق عملها وإجراءاتها الإدارية عامة وما يتعلق بمنصب عمله خاصة كالعلاقات الوظيفية وموقعه في هيكل المؤسسة التنظيمي وسلمها الإداري.
  - تكاليف المسئولين والعاملين على عمليات التدريب والتقييم ومتابعة سير ذلك داخلياً وخارجياً.
  - تكاليف المكونين الداخليين وما يتبعهم من مواد مستخدمة ووسائل مسخرة للعملية ككل.

- **تكاليف خارجية:**
  - تكاليف جلب المكونين الخارجيين وما يتبع ذلك من وسائل لوجيستية مسخرة وما يتطلبه للتكفل بهم.
  - تكاليف التعاقد مع مؤسسات التكوين الرسمية وغير الرسمية ما يتبعها من تبادلات. (بريحة ف.، 2021، الصفحات 25-26-27)

ولغرض الوصول إلى قياس كمي إجمالي، يتم تجميع كافة هذه النفقات ورسملتها بناءً على النموذج الذي حدده Flamholtz لتحديد التكلفة التاريخية للموارد البشرية كالتالي:

تكلفة الموارد البشرية = تكلفة الاستقطاب والاختيار + تكلفة التعيين + تكلفة التوظيف + تكلفة التدريب + التكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب.

ويعاب على هذه الطريقة أنها أغفلت قيمة المورد البشري نفسه وكيفية تقييمه حيث راعت قياس التكاليف الأخرى التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطوير مهاراته وتمت معاملتها على أنها مصاريف رأسمالية يتم تنزيل جزء منها سنويا باسم الاهلاك السنوي للمورد البشري. (جاسم ، 2017، الصفحات 22-23)

وبهدف تجاوز قصور نموذج التكلفة التاريخية الذي يغفل التغيرات في القيمة الجارية للمورد البشري، اتجهت بعض المقاربات نحو الاعتماد على قيم الاستبدال كبديل أكثر ملاءمة للواقع الاقتصادي، وهو ما يجسده نموذج تكلفة الإحلال.

2.1. نموذج تكلفة الإحلال:

تشمل تكاليف الاستبدال أو الإحلال كلا من تكاليف التسريح، ومتوسط تكاليف التوظيف والتعيين وتدريب الموظفين لملء الوظائف الشاغرة، فضلا عن خسائر أو تكلفة الفرصة البديلة المتكبدة خلال الفترة التي تظل فيها الوظائف شاغرة حيث يتم التمييز هنا بين نوعين من تكاليف الإحلال هما تكلفة الإحلال الشخصي وتكلفة الإحلال الوظيفي؛ فالأولى تعرف بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال فرد بدلا من فرد آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الفرد الحالي. أما الثانية، فيقصد بها التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة فيها، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة. ويعد Flamholtz (1974) من الرواد الداعين إلى الأخذ بهذا النموذج؛ وهو يضم هذا نماذج القياس التالية:

أ) **نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية لرأس المال البشري:** يقوم على أساس تحديد التكلفة الإحلالية الوظيفية لرأس المال البشري العامل في وظيفة ما والتي يمكن قياسها على النحو التالي: p*ki

- حيث أن:
  - ki هي تكلفة الحصول + تكلفة التعلم + تكلفة ترك العمل في الوظيفة i.

ب) **نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية الشرطية الرأس المال البشري:** يقوم على أساس التكلفة الإحلالية الوظيفية الشرطية لرأس المال البشري التي تحدد بالتكلفة المتوقع تحملها في حال إحلالها بآخرين متجاهلين أثر معدل الدوران ووفق المعادلة التالية:

$$c = \sum_{t=1}^{n} \left[\sum_{i=1}^{m-1} k * p(k_i) \right]$$

- حيث أن:
  - $p(k_i)$ هي احتمال شغل المورد البشري لمركز وظيفي في الوظيفة i.
  - m-1: 1،2،3،...؛ المراكز الوظيفية التي شغلها رأس المال البشري في الوظيفة i.
  - N: 1،2،3،....؛ الفترات الزمنية التي قضاها رأس المال البشري في الوظيفة خلال الفترة t.

ت) **نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة لرأس المال البشري:** يقوم على مفهوم التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة والتي تتحدد بالتكلفة الخاصة بإحلال رأس المال البشري محل آخر عند نقطة زمنية معينة، مع الأخذ بالاعتبار معدل الدوران الخاص به في الوحدة، كما توضحه المعادلة التالية:

$$R = \sum_{t=1}^{n} \left[\sum_{i=1}^{m} k_i * p(k_i) \right]$$

- حيث أن:
  - m: 1،2،3،....؛ المراكز الوظيفية التي شغلها المورد البشري حتى الوظيفة i.
  - n: 1،2،3،....؛ الفترات الزمنية التي قضاها المورد البشري في الوظيفة t.

تعاني طريقة التكلفة الإستبدالية من انتقادين، الأول: قد يكون للمنشأة أصل معين لا ترغب في استبداله بتكلفته الجارية ولكن ترغب في الاحتفاظ به لأن للأصل قيمة أكبر من قيمته كخردة. والثاني: قد لا يكون هناك بديل للأصل المعين. (حداد، 2020، الصفحات 67-68)

وأمام هذه الانتقادات التي مست موضوعية التكلفة الإحلالية، ظهرت محاولات أخرى تسعى لتقدير قيمة المورد البشري بناءً على ندرته وقدرته على تحقيق عوائد بديلة، وهو ما يُعرف بنموذج تكلفة الفرصة البديلة.

3.1. نموذج تكلفة الفرصة البديلة (نموذج المزايدة التنافسية لهيكميان وجونز):

تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل، سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذوي الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس الحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة

لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويره فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فإنه سوف يعمل ولا شك على الاستمرار في بذل قصارى جهده في استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن وهذا سوف يتطلب منه بالطبع الحفاظ على قيمة الموارد بل والعمل على تنميتها. (جمعة و العرابي، 2017، صفحة 18)

تعاني هذه الطريقة من المحددات التالية:

- إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة؛
- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل
- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرا بالنسبة لها؛
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين. (الوردي و مختار، 2019، صفحة 113)

وعلى الرغم من تعدد المداخل المستندة إلى التكلفة، إلا أن قصورها الجوهري يكمن في تركيزها على الرصد التاريخي للإنفاق، دون اعتبار للقيمة الاقتصادية المتولدة عن المورد مستقبلاً. لذا، برزت مجموعة ثانية من النماذج تتخطى المقاربة الإنفاقية لتركز على قياس المنافع الاقتصادية الكامنة في العنصر البشري:

2. النماذج التي تعتمد على القيمة:

خلافاً لمنطق التكلفة، تنطلق هذه المجموعة من رؤية اقتصادية تركز على العائد المتوقع بدلاً من الإنفاق الفعلي؛ حيث تسعى لتقدير القيمة الحالية للمنافع والخدمات المستقبلية التي سيقدمها المورد البشري للمؤسسة خلال فترة بقائه فيها، ومن أهم هذه النماذج:

1.2. القيمة الحالية للأجور (نموذج المكافآت) لـ Lev & Schwartz:

يعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي؛ حيث قام كل من Lev و Schwartz سنة 1971 باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال الجمع بين مفهوم رأس المال البشري كما تم تعريفه من قبل خبراء الاقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والاستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للاستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية وتبعا لهذا النموذج فإن قيمة للمورد البشري هي القيمة الحالية لدخوله المستقبلية المتأتية من استخدامه، ويعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$E(V_y^*) = \sum_{i=y}^{t} P_y(t+1) \sum_{i=y}^{t} \frac{I^*}{(1+y)^{1-y}}$$

- حيث أن:
  - $E(V_y^*)$ = القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة؛
  - T = سن التقاعد؛
  - $P_y(t+1)$ = احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد؛
  - I^* = الإيرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i، ويتم الحصول عليها بتوزيع الأجور حسب العمر، والتعليم، ومستويات المهارة؛
  - Y= معدل الخصم المعين للمورد البشري. (حداد، 2020، الصفحات 68-69)

يعاني هذا النموذج من عدة محددات تتمثل فيما يلي:

- لا يوحي هذا النموذج بكيفية تسجيل قيمة الموارد البشرية في دفاتر الحسابات؛
- هذا النموذج يأخذ الأجور والمرتبات كأساس لقيمة الموارد البشرية؛ ولكن قيمة الموارد البشرية لا تقتصر فقط على مدى التكاليف المتعلقة بها فهي تختلف عن الأصول الثابتة التقليدية ولها قيمة أكبر من التكاليف المتكبدة؛
- يتجاهل هذا النموذج احتمال أن الأفراد قد يتم تغيير دورهم الوظيفي؛
- النموذج يتجاهل إمكانية أن الفرد قد يترك المؤسسة الأسباب أخرى غير الموت أو التقاعد فقيمة النموذج المتوقعة لرأس المال البشري هي في الواقع مقياس للقيمة المشروطة المتوقعة من رأس المال البشري في حالة أن الشخص سيبقى في المؤسسة حتى الموت أو التقاعد وهذا الإفتراض ليس عمليا. (رملي و مرماط، 2023، صفحة 99)

2.2. نموذج الشهرة غير المشتراه لـ Hermanson:

يستخدم هذا المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفاعلية نموذج Lev & Schwartz والأجور المستقبلية، كما في نموذج النسبية الرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد لفترة معينة ويحسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{Efficiency Ratio} = \frac{5\frac{RF(0)}{RE(0)}+4\frac{RF(1)}{RE(1)}+3\frac{RF(2)}{RE(2)}+2\frac{RF(3)}{RE(3)}+\frac{RF(4)}{RE(4)}}{15}$$

- حيث أن:
  - RF (0) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة الحالية؛
  - RE (0) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الحالية؛
  - RF (4) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة للسنة الخامسة؛

- RE (4) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الخامسة؛

النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية بين مجموع مؤسسات القطاع تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية. (الوردي و بولخوخ، 2018)

وعلى الرغم من محاولة هيرمانسون إضفاء صبغة الكفاءة على عملية التقييم، إلا أن نموذجه واجه جملة من المحددات التي قللت من واقعيته، ومن أبرزها:

- يعتمد على البيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ؛
- وحتى لو اعتمد على معدلات إيرادات تنبؤية فانه لن يكون أفضل من الإيرادات المتنبأ بها نفسها؛
- ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول غير الممتلكة وبالتالي لم يترك مجالا للأصول غير الممتلكة الأخرى أو مجالا للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول الممتلكة وفقا السجلات المؤسسة (المنظمة)؛
- ويفترض هذا النموذج ضمنا قيمة صفرية للموارد البشرية في المؤسسات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسيطي. (قنوش، 2018، صفحة 125)

3.2. نموذج الاحتمالي لتقييم مكافئات الخدمة (المكافآت العشوائية) لـ Flamholtz:

يقترح Flamholtz في دراسته التي قامت بها إحدى شركات التأمين عام 1972 و1975، على قياس قيمة أفراد المؤسسة من خلال تحديد القيمة النقدية المتوقعة لكل موقع وظيفي واحتمالية شغل الفرد لهذه المواقع في النقاط الزمنية المحددة في المستقبل، ويمكن عندئذ قياس القيمة المتوقعة لكل فرد من خلال خصم قيمة المرتبات. والأجور التي يمكن أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها، مع مراعاة احتمال بقائه في المؤسسة أو مغادرتها، وللقيام بذلك يجب اتباع الخطوات التالية:

- تحديد مجموعة من الوظائف التي قد يشغلها الفرد في المنظمة؛
- تحديد مواصفات الوظائف المتوقعة لأغراض التقييم؛
- تقدير مدة الخدمة المتوقعة في المنظمة؛
- تقدير احتمالات شغل كل فرد لأي منصب محتمل في فترات زمنية معينة في المستقبل؛
- خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لتحديد قيمتها الحالية.

تتمثل طريقة حساب القيمة المشروطة للفرد في هذا النموذج باتباع الصيغة التالية:

$$E(RV) = \sum_{t=y}^{t} \frac{\sum_{j=1}^{m} Vjt\, P(Vjt)}{(1+i)^{t-y}}$$

- حيث أن:
- E(RV): القيمة المشروطة للفرد
- (V_{jt}): هي قيمة الوظيفة j في الفترة t
- $P(V_{jt})$: احتمال الحصول على وظيفة j للفترة t
- $(1+i)^{t-y}$: معدل الخصم و i هو معدل الخصم.

إن من إيجابيات هذا النموذج أنه يوفر للمنظمات تقييما دقيقا للقيمة النقدية للموظفين وهذا يساعد في اتخاذ قرارات مالية وإدارية صائبة وفعالة، كما يساعد النموذج في تحسين استخدام الموارد البشرية وتوجيه الاستثمارات في التدريب والتطوير والمكافآت. (بوزيد، 2024، الصفحات 90-91)

كما أنه يعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تعيق تطبيقه وذلك بسبب عدم الدقة في تقدير احتمالات بقاء الفرد في المؤسسة، إضافة الى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة. (حداد، 2015، صفحة 125)

4.2. نموذج القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية للمجموعات لـ Jaggi & Lau:

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

يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستنجز من طرف الموظفين كما تحتوي قيمة هذه المهام تنجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة المجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة، ومن خلال معطيات المصفوفة يتم حساب قيمة الموارد البشرية وفق المعادلة التالية:

$$TV = (N)\ rn\ (T)n(V)$$

- حيث أن:
- TV = عمود مصفوفة مؤشر لقيمة للموظفين الحاليين؛
- (N) = عمود مصفوفة مؤشر لعدد الموظفين الحاليين؛
- n = الزمن؛
- r = معدل الخصم؛
- (T) = احتمال شغل الموظف لمهام أخرى؛

- (V) = قيمة الموظف خلال الفترة.

هذا النموذج يحاول تبسيط طريقة حساب قيمة الموارد البشرية للمؤسسة عن طريق حساب قيمة مجموعة الأفراد بدل الفرد الواحد. (الوردي و مختار، 2019، الصفحات 135-136)

وعلى الرغم من أن نماذج القيمة السابقة حاولت تقدير ما يقدمه المورد البشري للمؤسسة، إلا أنها أغفلت الوجه الآخر للمعادلة وهو التكاليف التي تتكبدها المؤسسة للاحتفاظ به؛ وهو الفراغ الذي جاء نموذج Ogan ليسده من خلال دمج المنفعة الصافية مع التكلفة في معادلة واحدة.

5.2. نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد لـ ogan:

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها المنظمة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر بعض الباحثين، فقد اقترح العالم أوغان نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نموذجه بالرموز التالية:

$$Kkj = \sum_{t=1}^{n} \sum_{k=t}^{l-t} \frac{1}{(1+r)^k} (Vai)$$

- حيث أن:
- L انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد في المنظمة؛
- i سلسلة وجود العامل في العمل 1،2،3....؛
- r معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة)؛
- Vaj المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية؛
- جزء من الفترة الزمنية من 1 إلى L، وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم بالنسبة إليها المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تحدث بعد t
- Kkj القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في منظمة خدمة مهنية ما. (داهم، 2022، الصفحات 112-113)

إن ما يمكن انتقاد هذا المدخل عليه هو أنه يقدم نموذجا للقياس يكون من الصعب تحديد قيمة الأصول البشرية فيه وقياسها كميا، فضلا عن أنه يغفل العلاقة بين الأصول البشرية كمجموعة عمل وأداء الوحدة ككل. (حداد، 2015، صفحة 127)

يتضح من استعراض النماذج المختلفة لقياس الموارد البشرية أن الفكر المحاسبي لم يعجز عن تطوير أدوات ونماذج كمية، بقدر ما واجه صعوبة في التوفيق بين متطلبين أساسيين في القياس المحاسبي، يتمثلان في الموضوعية وقابلية التحقق من جهة، والملاءمة الاقتصادية من جهة أخرى.

ففي حين تستند نماذج التكلفة إلى بيانات تاريخية قابلة للإثبات، فإنها تعجز عن التعبير عن القيمة الحقيقية للمورد البشري، بينما تحاول نماذج القيمة استشراف المنافع المستقبلية، إلا أنها تبقى رهينة لتقديرات احتمالية تقلل من درجة موثوقيتها.

وعليه، فإن الإشكالية لا تكمن في تعدد النماذج بقدر ما تكمن في محدودية قدرتها على تحقيق التوازن بين هذين البعدين في آن واحد، وهو ما يطرح تساؤلاً جوهرياً حول مدى إمكانية اعتماد هذه النماذج في الاعتراف بالموارد البشرية كأصل محاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية، وهو ما تسعى هذه الدراسة إلى التحقق منه ميدانياً.

وعلى الرغم من تعدد النماذج المقترحة، إلا أن محاولة إثبات الموارد البشرية كأصل محاسبي لا تزال تواجه تحديات عملية تتعلق بمدى إمكانية إخضاعها للقياس، وهو ما سيتم تناوله في العنصر الموالي.

رابعاً: معوقات ومحددات القياس المحاسبي للموارد البشرية

إن محاولة إثبات الموارد البشرية كأصل محاسبي تواجه تحديات عملية تتعلق بمدى إمكانية إخضاعها للقياس الكمي والنقدي بدقة، حيث يمكن حصر المشاكل التي تواجه هذا القياس في بعدين أساسيين:

أ) **البعد الأول:** يتمثل في المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد، ومن ثمّ كيفية تخصيصها أو اطفائها على مدار الفترات المالية المتتالية؛ ويرتبط هذا البعد أساساً بأغراض التقارير المالية الخارجية.

ب) **البعد الثاني:** يتمثل في تقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة؛ وإذا كان البعد الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإن البعد الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية. (بودلة ، 2016، الصفحات 33-34)

وبناءً على هذين البعدين، يمكن تفصيل أبرز العقبات التي تحول دون التطبيق الكامل لهذا القياس في النقاط الآتية:

- قياس الإنسان أمر ذاتي بحت، فبالرغم من إمكانية قبول المفهوم من قبل الباحثين، إلا أنه توجد درجة من الامتعاض من قبل العاملين لكونهم موضع تقييم واعتبارهم أصولاً يمكن أن تكون محلاً للبيع والشراء.
- صعوبة تحديد فترة الاستنفاذ من الأصول البشرية نتيجة للحرية الطبيعية لهذه الأصول، وبالتالي صعوبة التأكد من بقاء الموظف في الشركة.
- عدم القدرة على استنفاذ المورد البشري على أساس موضوعي إذا ما تم رسملتها، حيث توجد فروق جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة كالآلات مثلاً وبين طبيعة الأصول البشرية؛ حيث أن الأصول البشرية تزيد قيمتها بالتدريب والتأهيل والخبرة، ويختلف مدى التطور واكتساب الخبرات من فرد لآخر.
- الاحتياط اللازم اتخاذه عند إضافة أي بنود جديدة لقائمة المركز المالي.

- من العوامل التي أدت إلى بطء التقدم في مجال قياس الموارد البشرية اتجاهات الكثير من الأفراد تجاه قياس قيمة الإنسان، حيث يميل الأفراد الذين يثقون في أنفسهم إلى المواقف الإيجابية، بينما الآخرون تعارض الخضوع لعمليات القياس، كما يخشى الكثير من الأفراد النتائج التي قد تترتب على عملية القياس. (سالم، 2008، الصفحات 80-81)
- صعوبة قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية للموارد البشرية التي لها الحرية في النقل أو ترك العمل.
- ارتفاع معدل دوران العاملين مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة نفقاتهم. (بودلة ، 2016، صفحة 34)

علاوة على التحديات التقنية والسلوكية السابقة، تبرز إشكالات أخرى تتعلق بجودة وموثوقية الإفصاح عن هذه الأصول في القوائم المالية، ويمكن إيجازها فيما يلي:

أ) **عرض المعلومات المتعلقة بالأصول البشرية:**

المشكل الكبير الذي يواجه عملية عرضها في التقارير المالية هو دوران العمال وانتقالاتهم مهما كان شكلها والذي يضفي حالة من عدم التأكد من تلك المعلومات ولو أنه تم حله بشكل كبير من خلال إبرام العقود القابلة للبيع والاستبدال مثل ما يحصل في عقود لاعبي كرة القدم ومختلف الرياضات عموماً، لكنه لا ينفي وجود مساحة من الحرية للأفراد للتنقل وبالتالي التأثير على المعلومات. (بريحة ف.، 2021، صفحة 20)

ب) **الموضوعية في عرض المعلومات الخاصة بالأصول البشرية (التلاعب في النتائج):**

قد تتخذ بعض الإدارات في المؤسسات، محاسبة الموارد البشرية ذريعة للتلاعب في النتائج والتأثير على صافي الربح، فهناك محاسبون يرون ضرورة تحويل الأصول البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منها نظرا لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأن رسملتها ليس إلا نوعا من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي لكن لا يمكن التعميم. (هداجي و الطحان، 2020، صفحة 233)

بناءً على ما تقدم، نخلص إلى أن إدراج المورد البشري ضمن القوائم المالية لا يصطدم فقط بعقبات تقنية تتعلق بآليات القياس والرسملة، بل يمتد ليشمل تحديات سلوكية، أخلاقية ومعيارية معقدة. فبما أن الطبيعة الحرة للفرد تظل عائقاً جوهرياً أمام تحقيق السيطرة المحاسبية التامة بمفهومها التقليدي؛ فإن الصيغ التعاقدية الحالية –رغم أهميتها القانونية– لا تضمن للمؤسسة احتكار المنافع الاقتصادية للفرد بشكل قطعي، وهو ما يفسر تحفظ المعايير المحاسبية الدولية في الاعتراف به كأصل رسمي حتى الآن خوفاً من غياب الموضوعية أو فتح الباب للتلاعب بالنتائج المالية.

ومع ذلك، فإن وجود هذه المعوقات لا ينفي القيمة الاقتصادية المتنامية للمورد البشري، بل هو الدافع الجوهري لهذه الدراسة؛ حيث تهدف محاولات القياس والنمذجة إلى ردم الفجوة بين الواقع المحاسبي الجامد والواقع

الاقتصادي المعاصر، من خلال تقديم أدوات تحليلية وتوقعية تدعم المحاسبة الإدارية في اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بالاستقطاب والتطوير، بعيداً عن قيود الإفصاح الخارجي التقليدية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة وموقع هذه الدراسة منها

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى أهم الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة والبحوث ذات العلاقة بالموضوع، تم اختيار أهم الدراسات التي لها علاقة بالبحث الحالي، إلا أنه تم الاختلاف في زاوية تناول الموضوع قيد الدراسة وفقا للمعطيات المتحصل عليها إذ كان لا بد من مراجعتها للتعرف على الأمور التي تم التركيز عليها من أهداف، إجراءات والأدوات المستعملة وأهم النتائج.

أولا: الدراسات العربية

1. **دراسة (بودلة ، 2016) العنوان: تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية.**

حيث تناولت هذه الدراسة مدى إمكانية اعتبار الموارد البشرية في المؤسسة كأصل قابل للقياس، وطرق قياس تكاليف العائد على الاستثمار البشري في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مع إبراز أهمية رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح المالي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى (0.01) بين أبعاد رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في المؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة وبين متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بها. (بودلة ، 2016)

2. **دراسة (سالم، 2008) العنوان: مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة.**

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة.

ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من خلال مطالعة ومراجعة الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية بما تحتويه من أبحاث ودراسات علمية قيمة ذات علاقة بالموضوع قيد الدراسة.

كذلك تم استخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع استبانات الدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثمّ تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول الدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

- يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية.
- إن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير.
- إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى. (سالم، 2008)

3. **دراسة (مارن و الطيب، 2021) العنوان: قياس تكلفة الموارد البشرية ودوره في ترشيد قرارات القوى العاملة (دراسة ميدانية على جامعة كردفان) – جمهورية السودان.**

أجريت الدراسة بهدف التأكد من قياس تكلفة الموارد البشرية ودوره في ترشيد قرارات القوى العاملة بالتطبيق على جامعة كردفان خلال العام 2020، النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن مقومات قياس تكلفة الموارد البشرية تتوفر بجامعة كردفان ($** 68 = t$)، وأن القياس السليم لتكلفة الموارد البشرية يساعد في ترشيد قرارات القوى العاملة ($** 21.2 = t$)، كما أن التأهيل والتدريب للموارد البشرية يؤدي الى زيادة فاعلية وكفاءة ترشيد قرارات القوى العاملة، الا أنه بالمقابل أظهرت نتائج الدراسة أنه لا يتم إظهار تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية في بند مستقل ($** 28 = t$) كما أنه لا توجد قاعدة بيانات محوسبة لبيانات الموارد البشرية بجامعة كردفان ($** 26.5 = t$) الأمر الذي يؤدى الى عدم الاستفادة من مقومات قياس تكلفة الموارد البشرية في ترشيد قرارات القوى العاملة. (مارن و الطيب، 2021)

4. **دراسة (حداد، 2020) العنوان: محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس.**

جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية التي تقوم على مبدأ اعتبار المورد البشري أصولا يجب قياسها والإفصاح عنها، إذ لا تقدم المحاسبة التقليدية أية إفصاحات بخصوص قيمتها ضمن القوائم المالية، رغم تزايد أهمية المورد البشري الذي أصبح يعد من أهم الأصول في المؤسسة. ومن خلال عرضنا لأهمية محاسبة الموارد البشرية ولمختلف النماذج المقترحة للقياس والإفصاح عنها وأهم المشاكل التي المرتبطة بها؛ توصلنا إلى أنه رغم الصعوبات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية والمتعلقة أساسا بالقياس المحاسبي، إلا أنه من الضرورة تأصيل ممارستها وتطبيقها خاصة في المؤسسات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير. هذا ما يستدعي استمرار البحوث في هذا المجال بغية الوصول إلى ترسيخ قواعدها أكثر فأكثر مما يخف من مشاكلها. كما توصلنا إلى أنه بصفة عامة فإن النموذج القائم

على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية. (حداد، 2020)

5. **دراسة (بريحة و مايو، 2021) العنوان: الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقة: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً.**

تهدف الدراسة إلى رصد أهم الصعوبات والمشاكل التي من الممكن أن تحول دون تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وخصوصا ما تعلق بإمكانية الاعتراف بالموارد البشرية كأصول بالدرجة الأولى، وهذا بعرضها على الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي للاعتراف بالأصول، و في المقام الثاني مناقشة قابليتها للقياس من جهة و مدى ملاءمة طرق التقييم المنصوص عليها في ذات القانون للتطبيق على خصائص هذه الموارد ذات الطبيعة الاستثنائية من جهة أخرى، وهذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في طرح الاطار النظري بالإضافة إلى منهج دراسة حالة في الدراسة التطبيقية.

تم التوصل إلى أن عملية الاعتراف بهذه الأصول على ضوء شروط النظام المحاسبي المالي، لا تتعرض لصعوبات ولم تلاقي أي مشكل يكاد يذكر، كما يمكن أن تلقاها عملية القياس المحاسبي لها، والتي تبقى متأثرة بطبيعة تلك الأصول وما يعتريها من تغيرات نابعة من طبيعتها الإنسانية، بالإضافة إلى ما يفرضه عليها النص القانوني المنظم للعملية. (بريحة و مايو، 2021)

6. **دراسة (سي محمد، 2021) العنوان: تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة (حالة الجزائر).**

يهدف هذا البحث إلى تقديم تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة، من خلال إبراز أهم المناهج العلمية المستعملة في عملية القياس، وتلك التي يمكن تطبيقها في الواقع الجزائري بالنظر الى البيئة ومؤهلات الموارد البشرية المكلفة بهذه المهمة، كما تم التطرق الى مجموعة من الاقتراحات النظرية خاصة في مجال المتابعة المحاسبية العناصر الاجر الواجب رسملتها والتسجيل المحاسبي لهذه الرسملة وكيفية حساب وتسجيل الاهتلاكات والخسائر في القيمة وعملية التخلي على هذه الاصول، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها ضرورة الاعتماد على نموذج التكلفة في قياس تكلفة المورد البشري، كما تعتبر فئة الإدارة العليا من الموظفين الفئة الأمثل لرسملة أعبائها كمرحلة أولية، كما يستحسن رسملة الجزء المتغير من أعباء المستخدمين، وضرورة أن يحتوي مشروع النظام المحاسبي المالي الجاري تعديله معالجات مقترحة لموضوع محاسبة الموارد البشرية. (سي محمد، 2021)

7. **دراسة (بريحة ف.، 2021) العنوان: محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية –دراسة حالة مؤسسة ش.ذ. أ بيات كاترينغ– سنة 2017.**

تهدف الدراسة إلى التأكد من تحديد مدى إمكانية تطبيق واعتماد طرق القياس المحاسبي في تقييم الموارد البشرية، نظراً لتحققها على شروط الاعتراف بها كأصول من جهة ولأهميتها في المؤسسة الاقتصادية

وأثرها على أدائها من جهة أخرى؛ ومن أجل اختبار ذلك تم إجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على منهج: "دراسة الحالة" على حالة مؤسسة ش.ذ.ا بيات كاترينغ الناشطة في مجال الفندقة والإطعام الجماعي لسنة 2017م.

وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن مدخل التكلفة وخصوصاً طريقة تكلفة الإنجاز هي الطريقة المناسبة لقياس قيمة الأصول البشرية. (بريحة ف.، 2021)

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

1. **دراسة (Amirul Islam, Kamruzzaman, & Redwanuzzaman, 2013) العنوان: المحاسبة عن الموارد البشرية: طرق وتقنيات الإثبات والإفصاح المحاسبي.**

تُعدّ محاسبة الموارد البشرية عملية تهدف إلى تحديد البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وقياسها والإفصاح عنها للأطراف المعنية. وتتمحور الأهداف الرئيسية لهذه الدراسة حول إبراز الخصائص الجوهرية لمحاسبة الموارد البشرية، إلى جانب الفوائد العملية المترتبة على تطبيقها والتحديات التي تعترض هذا التطبيق. وتعتمد الدراسة في مضمونها الرئيسي على مراجعة شاملة ومستفيضة للأدبيات ذات الصلة، المستندة إلى أعمال علمية رفيعة المستوى.

وتتجلى أبرز مزايا هذا النوع من المحاسبة في كونه يُعزز فاعلية القرارات الإدارية، ويرفع من جودة الأداء الإداري، ويحول دون إساءة استخدام الموارد البشرية، فضلاً عن رفع إنتاجية الأصول البشرية، والارتقاء بالروح المعنوية للعاملين، وتعزيز الرضا الوظيفي والإبداع، وغير ذلك من الفوائد.

في المقابل، تبرز جملة من القيود والعوائق، في مقدّمتها أن عدم اليقين المتعلق بالموارد البشرية يُفضي بدوره إلى غموض في عملية تقييمها. يُضاف إلى ذلك إشكالية طبيعة الاستهلاك التدريجي بوصفها عقبة منهجية، كما يظل تقييم الموارد البشرية ومعالجتها محاسبياً أمراً عسيراً، نظراً لغياب معيار محاسبي دولي محدد — سواء أكان من معايير المحاسبة الدولية (IAS) أم من معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) — يُنظّم هذه المعالجة ويُقنّنها. (Amirul Islam, Kamruzzaman, & Redwanuzzaman, 2013)

2. **دراسة (El-Mousawi & Kanso, 2019) العنوان: أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة تطبيقية.**

وتهدف هذه الدراسة إلى البحث في القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية وأثرهما على القوائم المالية للمنظمات، باعتبار هذه القوائم المصدر الرئيسي الذي تستند إليه عمليات اتخاذ القرار.

وقد اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، مستعينَين بدراسة ميدانية تطبيقية، إذ صُمِّمت استبانة وزُّع على مجتمع بحثي يضم محاسبين قانونيين معتمدين لبنانيين وأساتذة في الجامعات اللبنانية الحكومية والخاصة.

وقد أسفر البحث عن جملة من النتائج الجوهرية، أبرزها أن الاستثمار في الموارد البشرية يمكن اعتباره أصلاً من أصول المنظمة، شأنه في ذلك شأن سائر الأصول غير الملموسة. كما خلص الباحثان إلى أن

الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية يؤثر فعلياً وبصورة ملموسة في القوائم المالية للمنظمة. (El-Mousawi & Kanso, 2019)

3. **دراسة (Jaarat, 2013) العنوان: محاسبة الموارد البشرية بين الاثبات والقياس: دراسة تطبيقية.**

تهدف هذه الدراسة الى تحليل إمكانية إدراج الموارد البشرية ضمن التعريف المحاسبي للأصول، فضلاً عن إمكانية قياسها والاعتراف بها محاسبياً. وقد استند الباحث في ذلك إلى ما تضمّنته معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) من موضوعات تتصل بمزايا الموظفين، ولا سيما الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عام 2010، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 19 المتعلق بمزايا الموظفين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 26 المعني بالمحاسبة والتقرير في خطط مزايا التقاعد. علاوة على ذلك، اعتمد الباحث استبانة وزّعها في قطاع الأعمال للوقوف على آراء المعنيين حول المسائل المختلفة ذات الصلة بالموارد البشرية.

وقد خلص الباحث إلى إثبات إمكانية قياس الموارد البشرية، واقترح نموذجاً لقياسها والاعتراف بها في قائمة المركز المالي. كما أوصى باستمرار دراسة الموارد البشرية في إطار جهود منهجية ومنظمة، ترعاها هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بوصفها الجهة الأوسع انتشاراً في مجال وضع المعايير المحاسبية، وذلك بعد تزويدها بملخص شامل للدراسة. (Jaarat, 2013)

4. **دراسة (Thomas, 2016) العنوان: محاسبة الموارد البشرية: نموذج مقترح للقياس والتقييم**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إمكانية إدراج الموارد البشرية ضمن تعريف الأصل، وتحديد أنواع النفقات المطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية، واقتراح أنواع الإفصاحات اللازمة لعرض أصول الموارد البشرية. كما تقترح نموذج تقييم يتجاوز قيود النماذج السابقة، ويتضمن حسابات قابلة للإدراج في قائمة المركز المالي. ومن أبرز نتائجها صياغة مفهوم أكثر دقةً لمحاسبة الموارد البشرية بوصفها فرعاً من فروع المحاسبة العامة، في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وبما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الصادر عام 2015. (Thomas, 2016)

5. **دراسة (Aminu, 2022) العنوان: أثر محاسبة الموارد البشرية على جودة التقارير المالية للشركات غير المالية في نيجيريا: الإمكانيات والتحديات**

اعتمدت هذه الدراسة التصميم المسحي المقطعي لفحص أثر محاسبة الموارد البشرية في جودة التقرير المالي للشركات غير المالية في نيجيريا، إلى جانب التحديات المرتبطة بتطبيقها. وقد سعت أسئلة البحث إلى تحديد طبيعة العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة التقرير المالي، ومدى إسهامها في تعزيز هذه الجودة، والكشف عن أسباب إغفال قيمة الموارد البشرية في الميزانية العمومية. وتضمّن البحث جمع البيانات من عيّنة مكوّنة من 46 محاسباً مهنياً عبر استبانة إلكترونية، فضلاً عن التقارير المالية لعام 2019 الصادرة عن 86 شركة غير مالية. واستُعين بتحليل الانحدار واختبار كروسكال–واليس لإجراء التحليل الإحصائي.

وقد أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين محاسبة الموارد البشرية وجودة التقرير المالي، وأن محاسبة الموارد البشرية تُسهم فعلياً في رفع جودة التقرير المالي للشركات غير المالية. كما كشفت النتائج أن السبب الرئيسي لعدم الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في الميزانية العمومية يعود إلى غياب أساليب التقييم المقبولة قبولاً عاماً، في حين تمثّل التحدي الأبرز لمحاسبة الموارد البشرية في نيجيريا في انعدام إطار واضح للمراجعة والتدقيق. وتوصي الدراسة بأن تتبنّى الشركات غير المالية في نيجيريا محاسبة الموارد البشرية سعياً إلى تحسين جودة تقاريرها المالية، وأن تعمل الجهات المعنية على صياغة معايير محاسبة وتدقيق خاصة بمحاسبة الموارد البشرية وإصدارها رسمياً. (Aminu, 2022)

6. **دراسة (Metlej, 2025) العنوان: قياس قيمة الموارد البشرية باستخدام طرق ونماذج محاسبة الموارد البشرية –دراسة نظرية–**

تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتوضيحه، ودراسة أثره على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. ويتمثّل المتغير المستقل في محاسبة الموارد البشرية، الذي يُدرَس من خلال أربعة أبعاد رئيسية هي: الملكية، والطاقة الإنتاجية، وقابلية القياس، والخدمات المستقبلية. أما المتغير التابع فيتمثّل في القياس والإفصاح.

وقد تكوّن مجتمع البحث من الإدارة العليا والكوادر المسؤولة عن إدارة القوى العاملة في عيّنة من الشركات الخاصة في لبنان، إذ قُدِّر إجمالي عدد العاملين في هذه الشركات بـ 900 موظف وفقاً لأحدث التقارير السنوية. وقد بلغ حجم العيّنة المختارة 270 فرداً، وجُمعت البيانات بواسطة استبانة مُهيكَلة، وقد استُرِدّت جميع نسخها وثبتت صلاحيتها للتحليل. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وقد كشفت نتائج الدراسة عن جملة من المؤشرات الجوهرية، أبرزها وجود علاقة خطية قوية بين متغيرات محاسبة الموارد البشرية والإفصاح والقياس. كما أثبتت النتائج أن محاسبة الموارد البشرية تُسهم في توحيد معايير تقييم القوى العاملة، مما يُيسّر على المستثمرين وأصحاب المصلحة فهمَ القيمة الحقيقية لرأس المال البشري. (Metlej, 2025)

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من خلال القراءة التحليلية والمقارنة بين ما تناولته الأدبيات السابقة وما تسعى الدراسة الحالية لتحقيقه، يمكن تحديد نقاط التميز والفجوة البحثية التي عالجتها دراستنا في النقاط الآتية:

1. **من حيث المنهجية ومجتمع الدراسة:**

أ) **الدراسات السابقة:** ركزت معظم الدراسات العربية على دراسات حالة لمؤسسات بعينها أو انحصرت في قطاعات ضيقة كجامعة كردفان، بينما ركزت الدراسات الأجنبية غالباً على استطلاع آراء الأكاديميين أو المحاسبين القانونيين في بيئات دولية محددة.

ب) **الدراسة الحالية:** تتميز بشمولية العينة في البيئة الجزائرية من خلال استهداف فئات مهنية وأكاديمية منتسبة للحقل المحاسبي (المحاسبون المعتمدون، محافظ حسابات، الإطارات المحاسبية والمالية

في المؤسسات الاقتصادية، والأساتذة الجامعيون). هذا التنوع في العينة يهدف إلى استقصاء مدى التوافق أو الاختلاف في الآراء حول مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ حيث تعكس إجابات إطارات الشركات المعوقات المهنية التي يواجهونها، بينما تعكس آراء الأكاديميين والخبراء (المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات) مدى كفاية الإطار المعياري والنظري الحالي ومدى قابليته للتطبيق في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، مما يسمح بتحديد الفجوة الحقيقية التي تحول دون الانتقال بهذا المفهوم من الجانب النظري إلى الواقع المحاسبي الجزائري.

2. **من حيث المحتوى:**

أ) **الدراسات السابقة:** اتجهت أغلب الدراسات السابقة نحو قياس أثر المحاسبة عن الموارد البشرية على جودة القوائم المالية أو اتخاذ القرارات، بينما ركزت الدراسات ذات البعد المعياري على مدى ملاءمة المورد البشري لتعريف الأصول ضمن الأطر المفاهيمية الدولية.

ب) **الدراسة الحالية:** تتجاوز مجرد إثبات الأهمية لتضع نماذج القياس (التاريخية، الإحلال، الفرصة، والقيمة الحالية) تحت اختبار الممارسة؛ حيث تنفرد قائمة الاستقصاء بمساءلة المستقصى منهم حول تفاصيل تقنية وردت في المحور الثالث، مثل: مدى قدرة هذه النماذج على الفصل الدقيق بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات التشغيلية، ومدى موضوعية الافتراضات المستقبلية في ظل معطيات البيئة الجزائرية، وهو ما يمثل ربطاً إجرائياً بين النماذج الرياضية وواقعية التحقق المحاسبي.

3. **من حيث الإطار المعياري:**

أ) **الدراسات السابقة:** وقعت معظم الدراسات السابقة في "فجوة معيارية"؛ حيث استندت في تأصيلها للأصول البشرية على تعاريف الأصول الواردة في الأطر المفاهيمية القديمة، والتي تشترط "احتمالية" تدفق المنافع وسيطرة ناتجة عن "ملكية قانونية" صارمة، مما جعل نتائجها تميل لصعوبة الاعتراف.

ب) **الدراسة الحالية:** تنفرد هذه الدراسة بسد هذه الفجوة عبر اعتماد الإطار المفاهيمي المعدل 2018 كقاعدة مرجعية؛ حيث تم إسقاط التعريف الحديث للأصل على المورد البشري. هذا الانتقال المعياري سمح للدراسة الحالية بتجاوز عقبة "عدم اليقين" التي عطلت الدراسات السابقة، والتركيز بدلاً من ذلك على "التمثيل الصادق" للسيطرة الاقتصادية عبر عقود العمل، مما يعطي زخماً علمياً جديداً لإمكانية الإثبات المحاسبي.

4. **الإضافة العلمية:**

تكمن القيمة المضافة لهذه الدراسة في كونها بحثاً ميدانياً يربط بين إمكانية القياس ومتطلبات الإثبات؛ فهي لا تهدف لإثبات أهمية المورد البشري فحسب، بل تبحث في مدى إمكانية القياس والإثبات الفعلي عبر اختبار موضوعية نماذج التقييم وقدرتها على تقديم صورة صادقة وموثوقة للنتائج المالية. وتستمد الدراسة

تميزها من محاولة إيجاد مخرج محاسبي يتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية، بما يسمح بالانتقال بتكاليف الموارد البشرية من دائرة الأعباء الدورية إلى تصنيف الأصول الاستثمارية، بما يخدم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ويعزز شفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي والمحاسبي للموارد البشرية كأصل محاسبي من خلال ثلاثة مباحث متكاملة ومتسلسلة.

إذ كشف التتبع التاريخي لمراحل تطورها أن فترات التراجع التي شهدها هذا المجال لم تنجم عن قصور في أسسه النظرية، بل ارتبطت أساساً بمحدودية الشركات المستعدة لاستضافة التطبيقات الميدانية وارتفاع تكاليف التطبيق مقابل عائد غير مؤكد، مما يكشف أن إشكالية محاسبة الموارد البشرية بدأت تطبيقية، لكنها كشفت بمرور الوقت عن قصور مفاهيمي معياري يتمثل في غياب تعريف مرن للسيطرة. كما أظهر استعراض التعاريف أن التطور في هذا المفهوم لم يكن تطوراً في الصياغة فحسب، بل كان تحولاً في الغاية الوظيفية ذاتها، من أداة لضبط الأجور إلى نظام معلوماتي يستهدف إظهار القيمة الاقتصادية للمورد البشري في القوائم المالية. وقد كشف تحليل الفروض الخمسة عن تناقض جوهري داخلي؛ إذ يفترض الفرض الرابع أن قيمة المورد البشري متغيرة وقابلة للارتفاع بالتدريب، وهو ما يتعارض مع منطق الإطفاء الخطي المعتمد في النماذج المحاسبية التقليدية، مما يجعل هذه الفروض لا تحسم إشكالية القياس والإثبات بل تُعمّق تعقيدها.

كما تبين أن الموارد البشرية تستوفي خصائص القدرة الإنتاجية والمنافع المستقبلية بوضوح، غير أن خاصية الملكية والسيطرة تعتمد على عقود العمل بديلاً عن الحيازة المادية، في حين تظل مساهمتها في سداد الديون غير مباشرة. وقد أبرز التحليل المعياري وجود تناقض في موقف المعايير المحاسبية الدولية؛ إذ ترفض الاعتراف بالموارد البشرية بحجة الذاتية في القياس، في حين تقبل تقديرات شخصية في أصول غير ملموسة أخرى كالشهرة وحقوق الاختراع، مما يعني أن العائق الحقيقي ليس الذاتية في حد ذاتها بل غياب إطار تطبيقي موحد. كما جاء الإطار المفاهيمي المحدّث لـ IASB عام 2018 ليمنح مرونة أكبر من خلال تحويل التركيز من احتمالية تدفق المنافع إلى وجود السيطرة والمورد الاقتصادي الحاضر، مما يفتح مساراً نظرياً لتأصيل الموارد البشرية لم تستوعبه المعايير التقليدية بعد. كما كشفت نماذج القياس المعروضة عن توتر معياري قائم بين الموضوعية وقابلية التحقق من جهة، والملاءمة الاقتصادية من جهة أخرى؛ إذ أن الإشكالية لا تكمن في غياب النماذج بل في محدودية قدرتها على تحقيق التوازن بين هذين البعدين في آن واحد.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أن معظم الدراسات العربية اقتصرت على دراسات حالة لمؤسسات بعينها أو قطاعات محددة، بينما ركزت الدراسات الأجنبية على استطلاع آراء فئات متخصصة في بيئات دولية محددة. وتتميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات بثلاثة أوجه جوهرية؛ أولها شمولية العينة التي تجمع بين المهنيين والأكاديميين في البيئة الجزائرية تحديداً، وثانيها أنها تتجاوز مجرد إثبات الأهمية لتضع نماذج القياس ذاتها تحت اختبار الممارسة الميدانية، وثالثها أنها تتخذ من النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF والمعيار الدولي IAS 38 مرجعاً مزدوجاً يسمح بتشخيص الفجوة الحقيقية بين الإطار النظري والواقع التطبيقي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية استقصائية حول قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية الاستقصائية في البيئة الجزائرية حول مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، حيث يهدف في محور أول إلى معرفة التوجهات حول جدوى الاعتراف بتكلفة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية، وفي محور ثانٍ إلى قياس مدى إدراك ووعي المحاسبين بأهمية القياس والإثبات المحاسبي للموارد البشرية، وفي محور ثالث إلى استطلاع الآراء حول مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي، وفي محور رابع إلى تحديد مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS.

ويتمثل المجتمع الإحصائي للدراسة في فئات مهنية وأكاديمية منتسبة للبيئة المحاسبية في الجزائر، تشمل المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين والإطارات في المحاسبة والمالية، إذ تضمنت الدراسة قائمة استقصاء مكونة من أربعة محاور مستوحاة من الإطار النظري للدراسة، بحيث تكفل العينة المتحصل عليها تمثيل المجتمع باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة وعرض النتائج المتوصل إليها مع الإجابة على التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة.

لذا، يتعرض هذا الفصل للمباحث الآتية:

- تصميم نموذج الدراسة المقترح؛
- منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية؛
- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تصميم نموذج الدراسة المقترح لمدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

يستهدف هذا المبحث تحديد الهيكل المنهجي للدراسة الميدانية، بدءاً بتعريف المتغيرات الأساسية ووصولاً إلى تصميم نموذج الدراسة وصياغة الفرضيات البحثية المنبثقة عنها.

المطلب الأول: تحديد متغيرات الدراسة وإعداد نموذج الدراسة المقترح

سنورد فيما يأتي متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع مع بناء النموذج المتصور للدراسة:

أولا: متغيرات الدراسة للنموذج المقترح

1. **المتغيرات المستقلة:** وتتمثل في الأبعاد الثلاثة التالية:

- مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ وتم قياسه من خلال المحور الثاني.
- مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ وتم قياسه من خلال المحور الثالث.
- مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ وتم قياسه من خلال المحور الرابع.

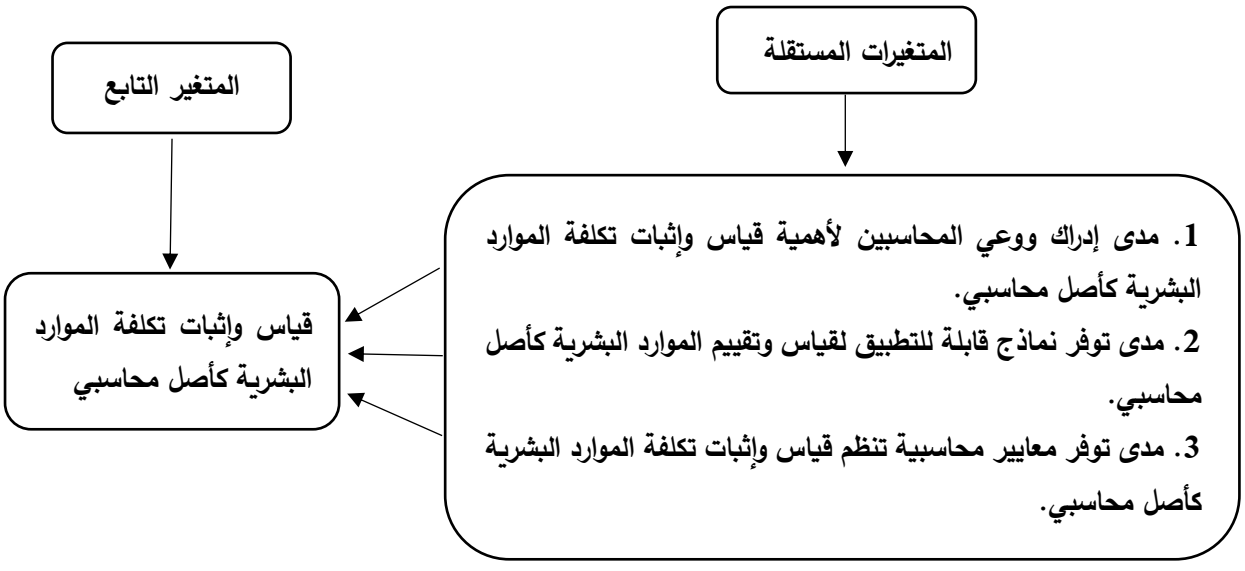
2. **المتغير التابع:** ويتمثل في:

- قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ وتم قياسه من خلال المحور الأول.

ثانيا: نموذج الدراسة المقترح

تم إعداد نموذج الدراسة بناءً على تساؤلاتها وفرضياتها المقترحة، والشكل رقم (1) يوضح نموذج الدراسة ومكوناته من متغيرات مستقلة وتابعة:

الشكل رقم (2-1): نموذج الدراسة المقترح لمدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على أسئلة الدراسة وفرضياتها

المطلب الثاني: صياغة فرضيات الدراسة للنموذج المقترح

بناءً على التساؤلات المطروحة والنموذج المقترح، سيتم اعتماد الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى H_1**: يوجد إدراك ووعي لدى المحاسبين والأكاديميين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا الإدراك وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي.
- **الفرضية الثانية H_2**: تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر هذه النماذج وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي.
- **الفرضية الثالثة H_3:** تتوفر معايير محاسبية واضحة تنظم عملية القياس والإثبات؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية هذه المعايير وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي.

المبحث الثاني: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية

يستعرض هذا المبحث المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، من خلال تحديد المنهج العلمي المستخدم، ووصف مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: إجراءات الدراسة الميدانية وأداة جمع البيانات

يستعرض هذا المطلب الخطوات الإجرائية المتبعة في الدراسة الميدانية، من خلال تحديد أهدافها، وتوصيف أدوات جمع البيانات، وصولاً إلى بناء قائمة الاستقصاء وتحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة النتائج.

أولا: الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع وتحديد التصورات العامة للمهنيين والأكاديميين حول إمكانية التحول من المعالجة التقليدية لتكاليف المورد البشري كأعباء إلى المعالجة الرأسمالية كأصل، ومدى توفر المتطلبات المنهجية والمعيارية المتمثلة في النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IAS/IFRS التي تسمح بهذا القياس والإثبات في البيئة الجزائرية، مع بيان أثر وعي المحاسبين وتوفر نماذج القياس على تعزيز موثوقية القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: أدوات جمع البيانات

لتحقيق أغراض الدراسة والوقوف على الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع، تم الاعتماد على نوعين من المصادر:

أ) **المصادر الثانوية:** وتمثلت في الاستقصاء المرجعي للمؤلفات والمراجع المحاسبية العربية والأجنبية، مع التركيز المكثف على الأدبيات البحثية المنشورة في المجلات العلمية المحكمة، بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الدراسات الأكاديمية والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ب) **المصادر الأولية:** تم الاعتماد على قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات اللازمة عن موضوع الدراسة، ومن ثمّ تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) من أجل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات معنى ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة. وقد تم إعداد 25 عبارة لبناء 4 محاور فرعية تشكل في مجموعها أداة قياس مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، تم اختيار هذه العبارات بناءً على الدراسات السابقة والمعرفة العلمية التي تم تحصيلها حول موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية، لتكون قائمة الاستقصاء ممثلاً لقياس أبعاد الدراسة.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات المهنية والأكاديمية ذات الصلة المباشرة بالممارسة المحاسبية والبحث العلمي في الجزائر، ويشمل ذلك:

أ) **الفئة المهنية والتقنية:** وتضم المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، بالإضافة إلى الإطارات والموظفين العاملين في أقسام المحاسبة والمالية بمختلف المؤسسات الاقتصادية، لكونهم الفئة الممارسة للمعالجات المحاسبية الميدانية.

ب) **الفئة الأكاديمية:** وتتمثل في الأساتذة المتخصصون في العلوم المالية والمحاسبية بالجامعات الجزائرية؛ لكونهم المصدر المرجعي لإرساء القواعد النظرية للمحاسبة، والمسؤولين عن تقييم مدى توافق النماذج المقترحة مع المبادئ والمعايير المحاسبية.

2. **عينة الدراسة:** تم توزيع قائمة الاستقصاء على مفردات العينة بالاعتماد على مزيج بين الطريقة الإلكترونية والتوزيع الميداني المباشر؛ حيث تم إعداد القائمة في شكل رابط إلكتروني عن طريق صيغة "Google Forms" وإرساله إلى العينة المستهدفة من الأكاديميين والمهنيين وإطارات المحاسبة والمالية، وهذا رغبة من الباحث في الاستفادة من مزايا التكنولوجيا ومنح المستقصي منه الوقت الكافي لملء القائمة بكل أريحية عبر هاتفه الذكي أو جهاز الكمبيوتر.

ونظراً لكون بعض أفراد مجتمع الدراسة قد لا يستجيبون للوسائل الإلكترونية أو نظراً لانشغالاتهم المهنية، فقد تم تدعيم ذلك بتوزيع نسبة من الاستمارات ورقياً من خلال التنقل الميداني لمكاتب المحاسبة والتدقيق والمؤسسات الاقتصادية والجامعة، لضمان رفع معدل الاستجابة وتحصيل آراء عينة ممثلة وشاملة. وقد تمت مراسلة ومتابعة العينة خلال الفترة الممتدة ما بين شهري مارس وأفريل من سنة 2026، حيث تم التوقف عن استلام الردود بمجرد الوصول إلى عدد (53) رد، وهو ما اعتُبر كافياً نظراً لخصوصية الموضوع ودقة الفئة المستهدفة. وتعتبر كل الردود المستلمة صالحة للتحليل باعتبار أن عملية الانتقال من محور إلى محور أثناء الإجابة على "Google Forms" لا تتم إلا بعد التأشير على جميع الفقرات، حيث تم وضع شرط الإلزامية لضمان اكتمال البيانات، وهي موزعة على مجتمع الدراسة وفقاً لجدول توزيع العينة رقم (2-1).

الجدول رقم (2-1): توزيع عينة الدراسة

	المجموع	محاسب معتمد	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	إطار في المحاسبة والمالية
المستجيبين	53	6	5	22	20
نسبة الاستجابة	% 100	% 11.3	% 9.4	% 41.5	% 37.7

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

وكما يوضح الجدول أعلاه، فقد بلغ العدد الإجمالي لأفراد عينة الدراسة 53 مستقصىً منهم، موزعين حسب وظائفهم الحالية؛ حيث سجلت فئة أستاذ جامعي أعلى تكرار بـ 22 فرداً وبنسبة (41.5 %)، تليها فئة إطار في المحاسبة والمالية بـ 20 فرداً وبنسبة بلغت (37.7 %)، في حين بلغت فئة محاسب معتمد 06 أفراد بنسبة (11.3 %)، وأخيراً فئة محافظ حسابات بـ 05 أفراد وبنسبة بلغت (9.4 %).

رابعاً: تصميم قائمة لاستقصاء:

تم إعداد وتصميم قائمة الاستقصاء استناداً إلى الإطار النظري للدراسة وبالاستفادة من الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة، وقد تضمنت الاستمارة قسمين أساسيين كما يلي:

أ) **البيانات الشخصية والوظيفية:** وتشمل معلومات حول المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية لأفراد العينة، وذلك بهدف تصنيف الإجابات وتحليلها بناءً على تلك الخصائص.

ب) **فقرات قائمة الاستقصاء:** تم صياغة 25 فقرة موزعة على أربعة محاور رئيسية، مع استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لتحديد درجة الموافقة، وهي مقسمة كما يلي:

- **المحور الأول:** ويتكون من 06 عبارات، وقد خُصص لقياس المتغير التابع للدراسة والمتمثل في قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، بهدف معرفة التوجهات حول جدوى الاعتراف بالأصول البشرية في القوائم المالية.
- **المحور الثاني:** ويتكون من 06 عبارات، ويمثل المتغير المستقل الأول، حيث يهدف إلى قياس مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية القياس والإثبات المحاسبي للموارد البشرية.
- **المحور الثالث:** ويتكون من 07 عبارات، ويمثل المتغير المستقل الثاني، وقد صُمم لاستطلاع الآراء حول مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي.
- **المحور الرابع:** ويتكون من 06 عبارات، ويمثل المتغير المستقل الثالث، ويهدف إلى تحديد مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية (IAS/IFRS).

كما تم اعتماد مقياس ليكارت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود قائمة الاستقصاء، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2-2).

الجدول رقم (2-2): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
05	موافق بشدة
04	موافق
03	محايد
02	غير موافق
01	غير موافق بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

هذا وتم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث يتم حساب المدى كمرحلة أولى والذي يساوي أكبر رقم في مقياس ليكارت ناقصاً أصغر رقم، أيْ أن المدى يساوي: (5-1= 4)، بعدها يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أيْ أن طول الفئة يساوي (5/4= 0.8) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى (1 + 0.8)، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية، فيكون كما هو موضح في الجدول رقم (2-3) الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية:

الجدول رقم (2-3): معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)

الوسط الحسابي	الأهمية
من 1 إلى 1.80	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2,60	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	محايد
من 3.41 إلى 4.20	موافق
من 4.21 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, version 2021) في تحليل البيانات والمعطيات الميدانية، كما تم استخدام برنامج (Microsoft Excel 2021) في عملية تفريغ وتنظيم البيانات الأولية المستقاة من صيغة (Google Forms) ومعالجتها قبل نقلها لبرنامج التحليل الإحصائي.

أما فيما يخص الأساليب الإحصائية المعتمدة، فقد تم اختيار مجموعة من الأدوات التي تتلاءم مع طبيعة البيانات ومع أهداف البحث، وذلك لضمان دقة النتائج وموثوقيتها، وتتمثل أهم هذه الأساليب في:

1. **التكرارات والنسب المئوية:** تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء؛
2. **المتوسط الحسابي:** تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستقصى منهم؛
3. **الانحراف المعياري:** وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي؛
4. **اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) و(Shapiro-Wilk):** للتحقق من طبيعة توزيع البيانات
5. **معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):** لقياس درجة ثبات أداة الدراسة؛
6. **معامل ارتباط سبيرمان (Spearman's rho):** للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لفقرات كل محور، والصدق البنائي من خلال قياس ارتباط كل محور بقائمة الاستقصاء الكلية، فضلاً عن استخدامه في اختبار فرضيات الدراسة لدراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرات.
7. **اختبار كروسكال–واليس (Kruskal-Wallis Test):** لدراسة دلالة الفروق في استجابات أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)؛
8. **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test):** تم استخدامه في اختبار فرضيات الدراسة بمقارنة القيمة T المحسوبة بالجدولية قياساً بالوسط الفرضي المحايد (3).

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة واختبارات الصدق والثبات وطبيعة التوزيع

أولا: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي والوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

1) المؤهل العلمي:

يعرض الجدول رقم (2–4) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وهي كالآتي:

الجدول رقم (2–4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	12	%22.6
ماستر	17	%32.1
ماجستير	2	%3.8
دكتوراه	22	%41.5
المجموع	53	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (2-4)، يتضح أنَّ أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة الدكتوراه بنسبة (41.5%)، يليهم حاملي شهادة الماستر بنسبة (32.1%)، ثم حاملي شهادة الليسانس بنسبة (22.6%) في المرتبة الأخير حاملي شهادة ماجستير بنسبة (3.8%). ويمكن القول بأن جلّ أفراد عينة الدراسة (أكثر من 77%) يحملون مؤهلات علمية عليا (ماستر ودكتوراه)، وهذا يعطي قوة ومصداقية كبيرة لنتائج الدراسة الميدانية؛ حيث أن العينة تمثل فئة نخبوية مؤهلة علمياً وأكاديمياً، مما يجعل إجاباتهم على محاور قياس وإثبات الموارد البشرية صادرة عن وعي ودراية تامة بالخلفيات النظرية والمهنية للموضوع.

2) الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول رقم (2-5) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (2-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	6	%11.3
محافظ حسابات	5	%9.4
أستاذ جامعي	22	%41.5
إطار في المحاسبة والمالية	20	%37.7
المجموع	53	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (2-5) أن فئة أستاذ جامعي تصدرت عينة الدراسة بنسبة (41.5%)، تليها فئة إطار في المحاسبة والمالية بنسبة (37.7%). كما شملت العينة فئات مهنية متخصصة ومؤثرة متمثلة في محاسب معتمد بنسبة (11.3%) ومحافظ حسابات بنسبة (9.4%). وهذا التوزيع المتوازن بين الجانب الأكاديمي والجانبي المهني التطبيقي يعزز من موثوقية النتائج، ويضمن الإلمام الشامل بمتطلبات قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية من مختلف الزوايا المهنية.

3) الخبرة المهنية:

يقوم الجدول رقم (2-6) بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وهي كالآتي:

الجدول رقم (2-6): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	%11.3
من 5-10 سنوات	6	%11.3
أكثر من 10 سنوات	41	%77.4
لمجموع	53	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث مجالات كما هو موضح؛ حيث سجلت الفئة (أكثر من 10 سنوات) أكبر نسبة بـ (77.4%)، تليها كل من فئة (أقل من 5 سنوات) وفئة (من 5–10 سنوات) بنسبة متساوية بلغت (11.3%) لكل منهما. وهذا التوزيع يعطي مؤشراً قوياً على أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة هم من ذوي الخبرة المهنية العالية والطويلة، مما يعزز من مصداقية آرائهم ودقتها في معالجة إشكالية قياس وإثبات تكاليف الموارد البشرية.

ثانياً: صدق وثبات قائمة الاستقصاء

تم قياس فقرات قائمة الاستقصاء وذلك للتأكد من صدقها وثباتها، وهو ما يحتويه هذا العنصر

1. صدق الأداة:

نقصد بالصدق أن تقيس قائمة الاستقصاء ما وضعت لقياسه، ولأجل ذلك تم عرضها على أساتذة للتحكيم من ذوي الاختصاص في المحاسبة والإحصاء عن مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الردود تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وتوصياتهم.

1.1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء بحساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الخمس والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وهذا وفق الآتي:

أ) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

يبين الجدول رقم (2–7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمتمثلة في قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (2–7): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	الاعتراف بالمورد البشري كأصل يعكس القيمة الحقيقية للاستثمارات غير الملموسة في المركز المالي.	0.654**	0.000
02	إثبات الموارد البشرية كأصل يُطبّق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عبر استهلاك التكاليف على فترات الاستفادة.	0.615**	0.000
03	يساهم إثبات الأصول البشرية في تقديم صورة صادقة وموثوقة للنتائج المالية	0.734**	0.000
04	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية يُعزز تقييم فعالية الاستثمار في رأس المال البشري	0.805**	0.000

05	إثبات الأصول البشرية يستلزم نماذج قياس موضوعية متوافقة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF).	0.538**	0.000
06	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يعزز الشفافية والمصداقية تجاه الأطراف الخارجية.	0.563**	0.000

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات المحور الأول (قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.538) فيما كان الحد الأعلى (0.805) ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الأول متسقة داخلياً مع المحور الأول الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

ب) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

يبين الجدول رقم (2-8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمتمثلة في مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (2-8): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المورد البشري يمثل قيمة اقتصادية تتجاوز كونه مجرد مصروف دوري	0.780**	0.000
02	إثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بصورة أكثر دقة	0.741**	0.000
03	يؤدي الوعي بأهمية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى رفع جودة ودقة المعلومات المحاسبية	0.690**	0.000
04	إدراج الموارد البشرية ضمن الأصول يدعم القرارات الإدارية والاستثمارية	0.725**	0.000
05	رأس المال البشري يمثل عنصر استراتيجي في تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة	0.560**	0.000
06	ثمة قناعة مهنية متزايدة بضرورة تطوير أدوات لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	0.581**	0.000

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثاني (مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند

مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.560) فيما كان الحد الأعلى (0.780) ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الثاني متسقة داخلياً مع المحور الثاني الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

ت) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي

يبين الجدول رقم (2-9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمتمثلة في مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (2-9): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	نماذج التكلفة التاريخية تُمكّن من رسملة نفقات الاستقطاب والاختيار والتدريب استناداً لبيانات قابلة للتحقق	0.682**	0.000
02	نموذج تكلفة الإحلال يعكس القيمة الجارية للمورد البشري بصورة أقرب للواقع الاقتصادي	0.643**	0.000
03	نموذج تكلفة الفرصة البديلة يُقدّر قيمة الموارد البشرية النادرة بناءً على أفضل استخدام بديل لها.	0.688**	0.000
04	نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية يعزز الأساس النظري لاعتبار المورد البشري أصلاً مُدرّاً للتدفقات النقدية	0.705**	0.000
05	تعتمد النماذج القائمة على القيمة الاقتصادية تقديرات واقعية تعزز موثوقية قياس المورد البشري.	0.593**	0.000
06	تسمح الافتراضات المستقبلية في نماذج القياس بالاعتراف الموضوعي بالموارد البشرية كأصل	0.634**	0.000
07	تتيح نماذج القياس فصلاً دقيقاً بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات التشغيلية للموارد البشرية.	0.582**	0.000

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثالث (مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي) والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.582) فيما كان الحد الأعلى (0.705) ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الثالث متسقة داخلياً مع المحور الثالث الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

ث) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.

يبين الجدول رقم (2-10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمتمثلة في مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (2-10): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع لمدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	معيار IAS 38 يوفر إطاراً مرجعياً للاعتراف بالأصول غير الملموسة قابلاً للتطبيق على تكاليف الموارد البشرية.	0.739**	0.000
02	معايير الاعتراف بالأصل تُشكّل قاعدة معيارية تسمح بمعاملة الموارد البشرية كأصل عند استيفاء شروط الإثبات	0.683**	0.000
03	الإطار المفاهيمي للمحاسبة يتوافق مع مبدأ رسملة التكاليف الاستثمارية في المورد البشري الهادفة لتوليد تدفقات اقتصادية.	0.632**	0.000
04	يمنح النظام المحاسبي المالي (SCF) مرونة تسمح بتطوير إجراءات لرسملة المورد البشري.	0.758**	0.000
05	تتضمن المعايير الحالية المبادئ اللازمة لبناء دليل تطبيقي لإثبات الموارد البشرية كأصل	0.658**	0.000
06	تسمح القواعد المعيارية الحالية بعرض تكاليف الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة في الميزانية	0.864**	0.000

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين فقرات المحور الرابع (مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.632) فيما كان الحد الأعلى (0.864) ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الرابع متسقة داخلياً مع المحور الرابع الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

2.1. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يظهر جدول رقم (2-11) معامل الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء

الجدول رقم (2-11): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	0.673**	0.000
02	مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	0.655**	0.000
03	مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	0.736**	0.000
04	مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.	0.763**	0.000

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول السابق يتضح أن جميع معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.655)، فيما كان الحد الأعلى (0.763)، ومستوى الدلالة (Sig) لكل محور أقل من (0.01). وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جداً لمحاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء، مما يثبت صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة الأربعة.

2. ثبات فقرات قائمة الاستقصاء:

تم إجراء خطوات الثبات على العينة بطريقة معامل الثبات ألفا كرونباخ.

- **طريقة (Alfa Cronbach)**

تم حساب معامل الثبات باستخدام طريقة (Alfa Cronbach)، والتي تُعد من أكثر الأساليب ملاءمة لقياس ثبات الأدوات البحثية كقوائم الاستقصاء ومقاييس الاتجاهات. وتُستخدم هذه الطريقة لتقدير درجة الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، خاصة عندما تكون مقسمة إلى عدة محاور كما هو الحال في هذه الدراسة. وتتراوح قيمة معامل (Alfa Cronbach) عادة بين (0 و1)، وكلما اقتربت هذه القيمة من الواحد دلّ ذلك على قوة التماسك الداخلي للمقياس.

كما يبيّن الجدول رقم (2-12) معاملات (Alfa Cronbach) لكل محور من محاور قائمة الاستقصاء، بالإضافة إلى القيمة الإجمالية للأداة ككل.

الجدول رقم (2-12): معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل (Alfa Cronbach)
01	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	06	0,891

02	مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.	06	0,901
03	مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	07	0,873
04	مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.	06	0,819
	القيمة الإجمالية للأداة ككل.	25	0.941

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام (Alfa Cronbach) مرتفع، حيث بلغت قيمته (94.1%) لإجمالي فقرات قائمة الاستقصاء (25 فقرة)، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين (81.9%) كحد أدنى وبين (90.1%) كحد أعلى. وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

وعليه، ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجدول السابق، يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (قائمة الاستقصاء) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي، مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

تم استخدام اختبار كولموجروف–سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو–ويلك (Shapiro-Wilk) كأدوات إحصائية أساسية للكشف عن طبيعة توزيع البيانات، ومعرفة ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. ويُعد هذا الإجراء خطوةً ضروريةً لتحديد نوع الاختبارات الإحصائية التي سنعتمد عليها عند عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة، وكذا عند اختبار الفرضيات؛ فبناءً على نتائج هذه الاختبارات يتحدد المسار نحو استخدام الاختبارات المعلمية أو اللاعلمية لضمان سلامة النتائج وموضوعيتها. ويعرض الجدول رقم (2–13) نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة وفق الآتي:

الجدول رقم (2–13): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة اختبار K-S	(Sig) K-S	قيمة اختبار Shapiro	(Sig) Shapiro
01	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	06	0,268	0,000	0,741	0,000
02	مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	06	0,257	0,000	0,760	0,000

03	مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	07	0,205	0,000	0,801	0,000
04	مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	06	0,171	0,001	0,937	0,008

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أنّ القيمة الاحتمالية (Sig) لجميع محاور الدراسة الأربعة، سواء في اختبار (Kolmogorov-Smirnov) أو اختبار (Shapiro-Wilk)، كانت أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل إحصائياً على أن بيانات جميع المحاور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وعليه، وبناءً على هذه النتائج، سنعتمد في المباحث القادمة على الاختبارات غير معلمية عند تحليل وعرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات، وتحديداً اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test)، وذلك لضمان دقة المعالجة الإحصائية وتوافقها مع طبيعة توزيع البيانات المحصل عليها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرضاً وتحليلاً للبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال أداة الاستقصاء الموجهة لعينة الدراسة. ويهدف هذا المبحث إلى تحويل الأرقام والبيانات الإحصائية المحصل عليها من برنامج (SPSS) إلى دلالات ومعانٍ علمية، وذلك من خلال دراسة الفروق في إجابات العينة، وتحليل استجاباتهم حول محاور الدراسة، وصولاً إلى اختبار الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

يهدف هذا المطلب إلى معالجة البيانات الميدانية وتحليلها من زاويتين متكاملتين؛ تبدأ الأولى بفحص أثر المتغيرات الوسيطة (الخصائص المهنية والعلمية) في إيجاد فروق جوهرية في إجابات العينة، بينما تركز الثانية على التحليل الوصفي لاستجاباتهم حول محاور الدراسة الأربعة، بهدف بناء قاعدة موضوعية لاختبار الفرضيات.

أولا: عرض وتحليل نتائج المتغيرات الوسيطية

تتمثل المتغيرات الوسيطة في الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد العينة التي قد تؤثر على آرائهم وتصوراتهم تجاه موضوع قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية. وفي هذه الدراسة تم تحديد هذه المتغيرات في (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية)، وسيتم اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ترجع لهذه المتغيرات كما يلي:

1. الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي حسب المتغير المؤهل العلمي

وللتحقق مما إذا كانت هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم حسب متغير المؤهل العلمي، قمنا بإجراء اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test)، وهذا فيما يتعلق بنتائج محاور الدراسة الأربعة باعتبار أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التأكد من فرضيات الاختبار وشروطه كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-14): نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		حجم العينة	متوسط الرتب	قيمة (X^2)	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
الإثبات	ليسانس	12	28.83	3.429	0.330	غير دالة إحصائياً
	ماستر	17	23.50			
	ماجستير	02	13.75			
	دكتوراه	22	29.91			
	الكلي	53	-			
الإدراك	ليسانس	12	24.08	1.360	0.715	غير دالة إحصائياً
	ماستر	17	27.94			
	ماجستير	02	18.75			
	دكتوراه	22	28.61			
	الكلي	53	-			
النماذج	ليسانس	12	27.92	0.790	0.852	غير دالة إحصائياً
	ماستر	17	25.74			
	ماجستير	02	35.50			
	دكتوراه	22	26.70			
	الكلي	53	-			
المعايير	ليسانس	12	31.13	1.806	0.614	غير دالة إحصائياً
	ماستر	17	23.50			
	ماجستير	02	28.00			
	دكتوراه	22	27.36			
	الكلي	53	-			

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-14) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ (X^2) نلاحظ أنه:

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الأول (قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة (X^2) المحسوبة

التي بلغت (3.429) وهي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (7.815)، وبقيمة احتمالية Sig بلغت (0.330) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

كما يلاحظ من الجدول تقارب متوسطات الرتب بين مختلف الفئات، حيث سجلت فئة حاملي شهادة الدكتوراه أعلى متوسط رتب بقيمة (29.91)، مما يشير إلى قناعة علمية لدى هذه الفئة بضرورة إثبات المورد البشري ضمن الأصول، تليها فئة حاملي شهادة الليسانس بمتوسط رتب (28.83).

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثاني (مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير المؤهل العلمي، حيث بلغت قيمة (X^2) المحسوبة (1.360) وهي أصغر من القيمة الجدولية (7.815)، كما أن القيمة الاحتمالية Sig بلغت (0.715) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

ويظهر الجدول أن فئة حاملي شهادة الدكتوراه سجلت أعلى متوسط رتب بقيمة (28.61)، وهو ما يعكس وعياً أكاديمياً مرتفعاً بمتطلبات القياس المحاسبي.

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثالث (مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى للمؤهل العلمي، حيث بلغت قيمة (X^2) مقدار (0.790) وهي أصغر من القيمة الجدولية (7.815)، وبقيمة احتمالية Sig بلغت (0.852) وهي أكبر من ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

ويتضح من الجدول أن فئة حاملي شهادة الماجستير كانت الأعلى في متوسط الرتب بقيمة (35.50)، مما يدل على اطلاع هذه الفئة على النماذج الرياضية والمحاسبية المقترحة في الأدبيات المحاسبية.

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الرابع (مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير المؤهل العلمي، فقد بلغت قيمة (X^2) المحسوبة (1.806) وهي أصغر من القيمة الجدولية (7.815)، والقيمة الاحتمالية (0.614) أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

كما يوضح الجدول ارتفاع قيمة متوسط الرتب لفئة حاملي شهادة الليسانس حيث بلغت (31.13).

2. الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي حسب المتغير الوظيفة الحالية

وللتحقق مما إذا كانت هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم حسب متغير الوظيفة الحالية، قمنا بإجراء اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test)، وهذا فيما يتعلق بنتائج محاور الدراسة الأربعة باعتبار أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التأكد من فرضيات الاختبار وشروطه كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-15): نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير الوظيفة الحالية						
	الوظيفة الحالية	حجم العينة	متوسط الرتب	قيمة (X^2)	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
الإثبات	محاسب معتمد	06	31.75	3.809	0.283	غير دالة إحصائياً
	محافظ حسابات	05	15.80			
	أستاذ جامعي	22	29.07			
	إطار في المحاسبة والمالية	20	26.10			
	الكلي	53	-			
الإدراك	محاسب معتمد	06	38.42	6.057	0.109	غير دالة إحصائياً
	محافظ حسابات	05	16.80			
	أستاذ جامعي	22	27.84			
	إطار في المحاسبة والمالية	20	25.20			
	الكلي	53	-			
النماذج	محاسب معتمد	06	26.58	1.772	0.621	غير دالة إحصائياً
	محافظ حسابات	05	19.30			
	أستاذ جامعي	22	26.70			
	إطار في المحاسبة والمالية	20	29.38			
	الكلي	53	-			
المعايير	محاسب معتمد	06	19.17	3.494	0.321	غير دالة إحصائياً
	محافظ حسابات	05	22.40			
	أستاذ جامعي	22	26.50			
	إطار في المحاسبة والمالية	20	31.05			
	الكلي	53	-			

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-15) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ (X^2) نلاحظ أنه:

- متوسطات الرُّتَبْ لإجابات المحاسبين المعتمدين فيما يخص المحور الأول (قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) بلغت قيمة (31.75) وهي القيمة الأعلى بين الفئات، غير أنَّ هذا الفرق بين متوسطات الرتب صغير؛ كما قُدرت نتيجة اختبار (Kruskal-Wallis) بـ (3.809) بقيمة احتمالية (0.283) وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائياً؛ وعليه نقرر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات الرُّتَبْ لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الأول تُعزَّى لمتغير الوظيفة الحالية.
- متوسطات الرُّتَبْ لإجابات المحاسبين المعتمدين فيما يخص المحور الثاني (مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) بلغت قيمة (38.42) وهي القيمة الأعلى

بين الفئات، غير أنَّ هذا الفرق بين متوسطات الرتب صغير؛ كما قُدرت نتيجة اختبار (Kruskal-Wallis) بـ (6.057) بقيمة احتمالية (0.109) وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائياً؛ وعليه نقرر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات الرُّتَبْ لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثاني تُعزَّى لمتغير الوظيفة الحالية.

- متوسطات الرُّتَبْ لإجابات إطار في المحاسبة والمالية فيما يخص المحور الثالث (مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي) بلغت قيمة (29.38) وهي القيمة الأعلى بين الفئات، غير أنَّ هذا الفرق بين متوسطات الرتب صغير؛ كما قُدرت نتيجة اختبار (Kruskal-Wallis) بـ (1.772) بقيمة احتمالية (0.621) وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائياً؛ وعليه نقرر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات الرُّتَبْ لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثالث تُعزَّى لمتغير الوظيفة الحالية.
- متوسطات الرُّتَبْ لإجابات إطار في المحاسبة والمالية فيما يخص المحور الرابع (مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات الموارد البشرية كأصل محاسبي) بلغت قيمة (31.05) وهي القيمة الأعلى بين الفئات، غير أنَّ هذا الفرق بين متوسطات الرتب صغير؛ كما قُدرت نتيجة اختبار (Kruskal-Wallis) بـ (3.494) بقيمة احتمالية (0.321) وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.05$)، وهي بهذا غير دالة إحصائياً؛ وعليه نقرر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات الرُّتَبْ لإجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الرابع تُعزَّى لمتغير الوظيفة الحالية.

3. الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي حسب المتغير الخبرة المهنية

وللتحقق مما إذا كانت هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم حسب متغير الخبرة المهنية، قمنا بإجراء اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test)، وهذا فيما يتعلق بنتائج محاور الدراسة الأربعة باعتبار أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التأكد من فرضيات الاختبار وشروطه كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-16): نتائج اختبار (X^2) للفروق في إجابات العينة حسب متغير الخبرة المهنية

	الخبرة المهنية	حجم العينة	متوسط الرتب	القيمة (X^2)	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
الإثبات	أقل من 5 سنوات	06	29.75	1.389	0.499	غير دالة إحصائياً
	من 5-10 سنوات	06	20.42			
	أكثر من 10 سنوات	41	27.56			
	الكلي	53	-			
الإدراك	أقل من 5 سنوات	06	32.25	1.649	0.439	غير دالة إحصائياً
	من 5-10 سنوات	06	31.58			
	أكثر من 10 سنوات	41	25.56			

	الكلي	53	-		
النماذج	أقل من 5 سنوات	06	17.83	2.841	0.242	غير دالة إحصائياً
	من 5-10 سنوات	06	31.83			
	أكثر من 10 سنوات	41	27.63			
	الكلي	53	-		
المعايير	أقل من 5 سنوات	06	21.33	3.410	0.182	غير دالة إحصائياً
	من 5-10 سنوات	06	36.83			
	أكثر من 10 سنوات	41	26.39			
	الكلي	53	-		

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-16) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ (X^2) نلاحظ أنه:

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الأول (قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة (X^2) التي بلغت (1.389) وهي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (5,991)، وبقيمة احتمالية (Sig) بلغت (0.499) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

  كما يوضح الجدول أن أعلى فئة في قيمة متوسطات الرتب للمحور الأول هي الفئة ذات خبرة مهنية (أقل من 5 سنوات) بقيمة (29.75).

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثاني (مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة (X^2) التي بلغت (1.649) وهي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (5,991)، وبقيمة احتمالية (Sig) بلغت (0.439) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

  كما يوضح الجدول أن أعلى الفئات في قيمة متوسط الرتب لهذا المحور هي الفئة ذات خبرة مهنية (أقل من 5 سنوات) بقيمة (32.25).

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثالث (مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة (X^2) التي بلغت (2.841) وهي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (5,991)، وبقيمة احتمالية (Sig) بلغت (0.242) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً.

  كما يوضح الجدول أن أعلى فئة في قيمة متوسطات الرتب للمحور الثالث هي الفئة ذات خبرة مهنية (من 5-10 سنوات) بقيمة (31.83).

- **لا توجد** فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الرابع (مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات الموارد البشرية كأصل محاسبي) تُعزَّى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة (X^2) التي بلغت (3.410) وهي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (5,991)، وبقيمة احتمالية (Sig) بلغت (0.182) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)؛ وهي بهذا غير دالة إحصائياً. كما يوضح الجدول أن أعلى فئة في قيمة متوسطات الرتب للمحور الرابع هي الفئة ذات خبرة مهنية (من 5-10 سنوات) بقيمة (36.83).

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضاً وتحليلاً مفصلاً لما تم جمعه من بيانات ومعطيات ميدانية من خلال إجابات عينة الدراسة على فقرات قائمة الاستقصاء الموزعة عليهم؛ حيث يتم عرض النتائج في شكل جداول إحصائية تعكس توزيع التكرارات والنسب المئوية لكل خيار من خيارات مقياس (ليكارت الخماسي) المعتمد، والممتد من (غير موافق بشدة) إلى (موافق بشدة).

كما يتضمن هذا الجزء تحليلاً وصفياً معززاً بالمؤشرات الإحصائية اللازمة، وعلى رأسها المتوسطات الحسابية لتحديد مركز الإجابات، والانحرافات المعيارية لقياس مدى تشتت أو تجانس آراء أفراد العينة، بالإضافة إلى تحديد الرتبة والاتجاه العام لكل فقرة وللمحور ككل. يهدف هذا التحليل إلى فهم دقيق لآراء الخبراء والمحاسبين حول إشكالية الدراسة، وصولاً إلى بناء قاعدة قوية لاختبار الفرضيات.

1. **تحليل نتائج الدراسة للمحور الأول**

لمعرفة التصورات العامة لعينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين) حول موضوع الدراسة، تم إعداد فقرات ضمن هذا المحور تتعلق بقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ حيث تم تصنيف إجابات المستقصى منهم وفق خمسة بدائل تدرجت من (موافق بشدة) إلى (غير موافق بشدة)؛ ويقدم الجدول رقم (2-17) إجابات المستقصى منهم حول فقرات هذا المحور وفق الآتي:

الجدول رقم (2-17): إجابات المستقصى منهم عن قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	الاعتراف بالمورد البشري كأصل يعكس القيمة الحقيقية للاستثمارات غير الملموسة في المركز المالي.	3.94	0.886	(موافق)
02	إثبات الموارد البشرية كأصل يُطبّق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عبر استهلاك التكاليف على فترات الاستفادة.	3.75	0.782	(موافق)
03	يساهم إثبات الأصول البشرية في تقديم صورة صادقة وموثوقة للنتائج المالية.	3.91	0.966	(موافق)

04	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية يُعزز تقييم فعالية الاستثمار في رأس المال البشري.	4.09	0.861	(موافق)
05	إثبات الأصول البشرية يستلزم نماذج قياس موضوعية متوافقة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF).	4.04	0.706	(موافق)
06	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يعزز الشفافية والمصداقية تجاه الأطراف الخارجية.	4.09	0.815	(موافق)
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الأول ككل	3.97	0.676	(موافق)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (2-17) أن معظم إجابات أفراد العينة تتفق حول قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ حيث نجد أن الفقرتين رقم (04) ورقم (06) قد احتلتا المرتبة الأولى في ترتيب الفقرات بمتوسط حسابي بلغ (4.09) لكل منهما، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (2-3).

فالفقرة رقم (04) والتي تنص على" قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية يعزز تقييم فعالية الاستثمار في رأس المال البشري" جاءت بانحراف معياري قدره (0.861)، وهذا بإجمالي إجابات مؤيدة (موافق وموافق بشدة) عددها (46) من أصل (53)، ما يعني أن أكثر من (86%) من المستقصى منهم يقرون بهذا الدور. بينما تنص الفقرة رقم (06) على أن: "الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يعزز الشفافية والمصداقية تجاه الأطراف الخارجية" وبانحراف معياري قدره (0.815)، بإجمالي إجابات مؤيدة بلغت (46) إجابة أيضاً وبنسبة (86.8%)، مما يعكس وعياً كبيراً لدى المهنيين والأكاديميين بالدور الاستراتيجي الذي يلعبه إدراج المورد البشري ضمن الأصول لتعزيز جودة المعلومات المالية.

وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (05) والتي تنص على أن: إثبات الأصول البشرية يستلزم نماذج قياس موضوعية متوافقة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF)، بمتوسط حسابي قدره (4.04) وانحراف معياري بلغ (0.706)، وهي الفقرة الأكثر تجانساً في إجابات المستقصى منهم، حيث بلغت عدد الإجابات المؤيدة لها (46) إجابة من أصل (53) وبنسبة ناهزت (86.8%)، مما يشير إلى وجود اتفاق شبه كلي على ضرورة استناد عملية الإثبات إلى أسس ونماذج علمية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي (SCF).

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (02) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر أفراد العينة، والتي تنص على: "إثبات الموارد البشرية كأصل يُطبق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عبر استهلاك التكاليف على فترات الاستفادة"، بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري (0.782)، ورغم حلولها في المرتبة الأخيرة إلا أنها تظل ضمن نطاق درجة (موافق)، حيث حظيت بتأييد (37) فرداً من العينة وبنسبة تقارب (70%)، مما يعني أن هناك قبولاً عاماً للطرح المحاسبي الذي يعامل تكلفة المورد البشري كاستثمار يستهلك وليس كعبء يقع على فترة مالية واحدة.

وختاماً، يتسق هذا التحليل التفصيلي مع قيمة المتوسط الموزون العام للمحور الأول والذي بلغ (3.97) وبانحراف معياري إجمالي قدره (0.676)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي. تشير هذه النتيجة الإجمالية إلى تأييد عينة الدراسة (مهنيين وأكاديميين) لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي باعتبارها استثمارات حقيقية تساهم في تقديم صورة صادقة وموثوقة للمركز المالي للمؤسسات.

2. تحليل نتائج الدراسة للمحور الثاني

يهتم هذا العنصر بدراسة المحور الثاني من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة، والموسوم بـ: "مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي"؛ والذي يتضمن مجموعة من الفقرات التي تهدف عموماً إلى قياس مستوى الإدراك والوعي لدى أفراد العينة بطبيعة المورد البشري كقيمة اقتصادية تتجاوز كونه مجرد مصروف دوري، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على جودة ودقة المعلومات المحاسبية والقرارات الإدارية والاستثمارية في المؤسسة.

وللتعرف على مدى هذا الإدراك، وما إذا كانت هناك قناعة مهنية بضرورة تطوير أدوات لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، كان لابد من تحليل نتائج الدراسة لفقرات هذا المحور الموضحة في الجدول رقم (2-18) وفق الآتي:

الجدول رقم (2-18): إجابات المستقصى منهم عن مدى إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	المورد البشري يمثل قيمة اقتصادية تتجاوز كونه مجرد مصروف دوري.	4.09	0.815	(موافق)
02	إثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بصورة أكثر دقة.	3.91	0.838	(موافق)
03	يؤدي الوعي بأهمية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى رفع جودة ودقة المعلومات المحاسبية.	4.09	0.791	(موافق)
04	إدراج الموارد البشرية ضمن الأصول يدعم القرارات الإدارية والاستثمارية.	3.87	0.921	(موافق)
05	رأس المال البشري يمثل عنصر استراتيجي في تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة.	4.23	0.776	(موافق بشدة)
06	**ثمة قناعة مهنية متزايدة بضرورة تطوير أدوات لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.**	3.98	0.888	(موافق)
المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثاني ككل		4.03	0.686	(موافق)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-18) أعلاه، أن معظم إجابات أفراد العينة تتفق على وجود إدراك ووعي لدى (المهنيين والأكاديميين) بأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الذي بلغ (4.03)، وهي قيمة تقع ضمن فئة (موافق) وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي.

ونتيجة لذلك، يتضح أن الفقرة رقم (05) والتي تنص على أن: "رأس المال البشري يمثل عنصر استراتيجي في تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة"، هي أكثر العبارات تأييداً في إجابات المستقصى منهم، حيث احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.23) وبانحراف معياري قدره (0.776) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة). وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" عددها (49) من أصل (53)، وهو ما يعني أنَّ أكثر من (92%) من أفراد العينة يدركون الأبعاد الاستراتيجية للاستثمار في رأس المال البشري كضمانة لاستدامة المؤسسة وتنافسيتها.

فيما جاءت الفقرتان رقم (01) ورقم (03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي متساوٍ قدره (4.09) لكل منهما؛ حيث تنص الفقرة رقم (01) على أن: "المورد البشري يمثل قيمة اقتصادية تتجاوز كونه مجرد مصروف دوري" (بانحراف معياري 0.815)، وقد حظيت بتأييد (47) مفرداً من أفراد العينة بنسبة بلغت (88.7%)، بينما تنص الفقرة رقم (03) على أن: "يؤدي الوعي بأهمية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى رفع جودة ودقة المعلومات المحاسبية" (بانحراف معياري 0.791)، وبلغ إجمالي الموافقين عليها (46) مفرداً بنسبة ناهزت (86.8%)؛ ويشير هذا التوافق إلى إدراك العينة بأن التحول من المنظور التقليدي (المورد البشري كعبء) إلى المنظور الحديث (كأصل) هو مفتاح لتعزيز شفافية القوائم المالية وجدواها.

ومن ناحية أخرى احتلت الفقرة رقم (04) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر أفراد العينة، والتي تنص على: "إدراج الموارد البشرية ضمن الأصول يدعم القرارات الإدارية والاستثمارية"، حيث سجلت متوسطاً حسابياً قدره (3.87) وانحراف معياري (0.921)، وهو ما يقابل درجة (موافق)، وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" عددها (41) من أصل (53). ورغم حلولها في المرتبة الأخيرة، إلا أن نسبة التأييد التي تجاوزت (77%) تؤكد القناعة بأن القياس المحاسبي للموارد البشرية يمثل أداة جوهرية لدعم عملية اتخاذ القرار.

ويتسق كل ما سبق مع قيمة المتوسط الموزون العام للمحور الثاني والبالغ (4.03) بانحراف معياري (0.686)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي. تشير هذه النتيجة الإجمالية إلى وجود وعي وقناعة مهنية متزايدة لدى الأكاديميين والمهنيين في الجزائر بضرورة تطوير أدوات القياس والإثبات المحاسبي للموارد البشرية، بما يضمن تقديم صورة صادقة وموثوقة للمركز المالي الحقيقي للمؤسسات.

3. تحليل نتائج الدراسة للمحور الثالث

يتناول هذا العنصر المحور الثالث من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة والموسوم بـ: "مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي"؛ والذي يهتم بتحليل ومعرفة مدى إمكانية

الاعتماد على النماذج المحاسبية المختلفة (نماذج التكلفة والقيمة) لتحويل نفقات الموارد البشرية من مجرد مصروفات تشغيلية إلى أصول رأسمالية.

ويتضمن هذا المحور مجموعة من الفقرات تهدف عموماً إلى قياس وجهة نظر أفراد العينة حول مدى فاعلية نماذج القياس في تقديم تقديرات واقعية وموثوقة تعزز الأساس النظري والموضوعي للاعتراف بالموارد البشرية كأصل ضمن القوائم المالية، وبما يسمح بفصل دقيق بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الدورية. وللتعرف على مدى توفر وقابلية هذه النماذج للتطبيق في البيئة المحاسبية، كان لابد من تحليل نتائج الدراسة لفقرات هذا المحور الموضحة في الجدول رقم (2-19) وفق الآتي:

الجدول رقم (2-19): إجابات المستقصى منهم عن مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	نماذج التكلفة التاريخية تُمكّن من رسملة نفقات الاستقطاب والاختيار والتدريب استناداً لبيانات قابلة للتحقق.	3.55	0.774	(موافق)
02	نموذج تكلفة الإحلال يعكس القيمة الجارية للمورد البشري بصورة أقرب للواقع الاقتصادي.	3.75	0.830	(موافق)
03	نموذج تكلفة الفرصة البديلة يُقدّر قيمة الموارد البشرية النادرة بناءً على أفضل استخدام بديل لها.	3.89	0.870	(موافق)
04	نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية يعزز الأساس النظري لاعتبار المورد البشري أصلاً مُدرّاً للتدفقات النقدية.	4.02	0.888	(موافق)
05	تعتمد النماذج القائمة على القيمة الاقتصادية تقديرات واقعية تعزز موثوقية قياس المورد البشري.	3.77	0.750	(موافق)
06	تسمح الافتراضات المستقبلية في نماذج القياس بالاعتراف الموضوعي بالموارد البشرية كأصل.	3.68	0.915	(موافق)
07	تتيح نماذج القياس فصلاً دقيقاً بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات التشغيلية للموارد البشرية.	3.68	0.803	(موافق)
المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثالث ككل		3.76	0.628	(موافق)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول رقم (2-19) إلى وجود اتفاق وقناعة عامة لدى أفراد العينة بمدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ إذ إنَّ المتوسط الحسابي العام للمحور البالغ (3.76) يقع ضمن فئة (موافق) وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي. وتتمثل أهم آراء العينة حول هذه النماذج مرتبة وفق الآتي:

أكثر من (92%) من أفراد العينة يتفقون على أن "نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية يعزز الأساس النظري لاعتبار المورد البشري أصلاً مدرّاً للتدفقات النقدية"؛ حيث جاءت هذه الفقرة ورقمها (04) في المرتبة

الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.888)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" عددها (49) من أصل (53).

أكثر من (84%) من أفراد العينة يؤيدون أن "نموذج تكلفة الفرصة البديلة يُقدّر قيمة الموارد البشرية النادرة بناءً على أفضل استخدام بديل لها"؛ حيث جاءت هذه الفقرة ورقمها (03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (3.89) وانحراف معياري (0.870)، وهو ما يقابل درجة (موافق)، وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" عددها (45) من أصل (53).

يتفق ما نسبته (83%) من المستقصى منهم على أن "نموذج تكلفة الإحلال يعكس القيمة الجارية للمورد البشري بصورة أقرب للواقع الاقتصادي"؛ ونالت هذه الفقرة ورقمها (02) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري (0.830)، وهو ما يقابل درجة (موافق)، وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" قدره (44) من أصل (53).

ما يقارب (79%) من العينة يتفقون على أن "تعتمد النماذج القائمة على القيمة الاقتصادية تقديرات واقعية تعزز موثوقية قياس المورد البشري"؛ حيث احتلت الفقرة رقم (05) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (3.77) وانحراف معياري (0.869)، وهو ما يقابل درجة (موافق)، وبإجمالي إجابات "موافق" و"موافق بشدة" عددها (42) من أصل (53).

يرى أكثر من (73%) من المبحوثين أن "تسمح الافتراضات المستقبلية في نماذج القياس بالاعتراف الموضوعي بالموارد البشرية كأصل" وأيضاً أن "نماذج القياس تتيح فصلاً دقيقاً بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات التشغيلية"؛ حيث احتلت الفقرتان رقم (06) ورقم (07) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي متساوٍ بلغ (3.68)، وبإجمالي إجابات مؤيدة بلغت (39) إجابة لكل منهما.

وفي المرتبة الأخيرة، جاءت الفقرة رقم (01) التي تنص على أن "نماذج التكلفة التاريخية تُمكّن من رسملة نفقات الاستقطاب والاختيار والتدريب" بمتوسط حسابي (3.55) وانحراف معياري (0.774)، ورغم حلولها أخيراً إلا أنها حظيت بتأييد (38) فرداً من العينة بنسبة تقارب (71.7%).

ومن خلال ما سبق، نلاحظ وجود توافق بين آراء أفراد العينة على أن النماذج القائمة على "القيمة الاقتصادية" و"المنافع المستقبلية" هي الأكثر قبولاً وقابلية للتطبيق لتمثيل المورد البشري كأصل؛ وقد تأكد ذلك من مؤشر المتوسط العام الموزون لهذا المحور الذي بلغ (3.76) بانحراف معياري (0.628)، مما يعكس قناعة العينة بإمكانية الاعتماد على هذه النماذج لتطوير الممارسة المحاسبية.

4. تحليل نتائج الدراسة للمحور الرابع

يتناول المحور الرابع قياس "مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي"؛ ويهدف هذا المحور إلى استطلاع آراء أفراد العينة حول مدى كفاية ومرونة الأطر المرجعية الحالية، سواء الدولية منها مثل معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) أو المحلية مثل النظام المحاسبي المالي

(SCF)، في توفير قواعد معيارية تسمح بالاعتراف بالموارد البشرية كأصل عند استيفاء شروط الإثبات المحاسبي.

وقد تم تحليل نتائج هذا المحور من خلال إجراء التحليل الإحصائي لفقراته التي تسعى إلى معرفة مدى توافق الإطار المفاهيمي للمحاسبة مع مبدأ رسملة التكاليف الاستثمارية في المورد البشري، وكذا إمكانية بناء دليل تطبيقي يسمح بعرض هذه التكاليف كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة في الميزانية؛ كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم وفق مقياس ليكارت الخماسي، ويقدم الجدول رقم (2-20) إجاباتهم عن مدى توفر هذه القواعد المعيارية وفق الآتي:

الجدول رقم (2-20): إجابات المستقصى منهم عن مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	معيار IAS 38 يوفر إطاراً مرجعياً للاعتراف بالأصول غير الملموسة قابلاً للتطبيق على تكاليف الموارد البشرية.	3.64	0.811	(موافق)
02	معايير الاعتراف بالأصل تُشكّل قاعدة معيارية تسمح بمعاملة الموارد البشرية كأصل عند استيفاء شروط الإثبات.	3.83	0.700	(موافق)
03	الإطار المفاهيمي للمحاسبة يتوافق مع مبدأ رسملة التكاليف الاستثمارية في المورد البشري الهادفة لتوليد تدفقات اقتصادية.	3.89	0.640	(موافق)
04	يمنح النظام المحاسبي المالي (SCF) مرونة تسمح بتطوير إجراءات لرسملة المورد البشري.	3.60	0.906	(موافق)
05	تتضمن المعايير الحالية المبادئ اللازمة لبناء دليل تطبيقي لإثبات الموارد البشرية كأصل.	3.72	0.794	(موافق)
06	تسمح القواعد المعيارية الحالية بعرض تكاليف الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة في الميزانية.	3.36	1.076	(محايد)
المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الرابع ككل		3.67	0.604	(موافق)

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-20) أن أغلب آراء أفراد العينة تتفق حول توفر القواعد المعيارية والمبادئ المحاسبية التي تسمح بالتأسيس للاعتراف بالموارد البشرية كأصل محاسبي في المؤسسات محل الدراسة. ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط العام المرجح للمحور والذي بلغ (3.67)، وهي قيمة تقع ضمن اتجاه (موافق) وفق مقياس ليكارت المعتمد، مما يشير إلى وجود مرجعية نظرية ومعيارية كافية تدعم توجه رسملة تكاليف الموارد البشرية.

ونتيجة لذلك، يتضح أن الفقرة رقم (03) والتي تنص على: "الإطار المفاهيمي للمحاسبة يتوافق مع مبدأ رسملة التكاليف الاستثمارية في المورد البشري الهادفة لتوليد تدفقات اقتصادية"، قد احتلت المرتبة الأولى في

إجابات المستقصى منهم بمتوسط حسابي قدره (3.89) وانحراف معياري (0.640). ويعزز هذا الترتيب تسجيل إجابات "موافق" و"موافق بشدة" لعدد (43) فرداً من أصل (53) بنسبة إجمالية بلغت (81.1%)، مما يعكس وعياً عالياً لدى المهنيين والأكاديميين بأن جوهر المورد البشري يتطابق مع المفاهيم الجوهرية للأصول في الإطار المفاهيمي للمحاسبة كونه مورداً يولد منافع مستقبلية.

تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (02) بنصها: "معايير الاعتراف بالأصل تُشكّل قاعدة معيارية تسمح بمعاملة الموارد البشرية كأصل عند استيفاء شروط الإثبات"، بمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.83) وانحراف معياري (0.700). وقد وافق (39) فرداً من العينة على هذه العبارة بنسبة ناهزت (73.6%)، وهو ما يؤكد إمكانية الاستناد إلى معايير المحاسبة الحالية لإثبات المورد البشري متى ما توفرت شروط التحكم والقياس والمنافع الاقتصادية.

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (06) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: "تسمح القواعد المعيارية الحالية بعرض تكاليف الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة في الميزانية". حيث حققت أدنى قيمة متوسط حسابي ضمن المحور بلغت (3.36) مع أعلى قيمة للانحراف المعياري بـ (1.076)، وهو ما يقابل درجة (محايد) في المقياس. ويستدل على ذلك بوجود (22) إجابة ما بين غير موافق ومحايد بنسبة (41.5%)، مما يشير إلى وجود تحفظ أو عدم وضوح لدى العينة حول كيفية عرض وإثبات هذه الأصول في القوائم المالية في ظل غياب نص معيري صريح يضبط محددات العرض المحاسبي لها وتصنيفاتها ضمن ميزانية المؤسسة.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن هناك اتفاقاً بين أراء العينة على أن المرجعية الدولية مثل معيار (IAS 38) والنظام المحاسبي المالي (SCF) يحملان في طياتهما المبادئ الكفيلة برسملة الموارد البشرية. وقد تأكد ذلك من مؤشر المتوسط العام لهذا البعد (3.67) بانحراف معياري إجمالي قدره (0.604)، مما يعكس انسجاماً في الرؤى حول جاهزية النصوص المحاسبية. إلا أن تراجع الفقرة السادسة للمرتبة الأخيرة يفسر بأن العائق الأساسي ليس في النظرية المحاسبية، بل في آليات التطبيق العملي والإفصاح، وهو أمر منطقي بالنظر لغياب نماذج محاسبية موحدة تلزم المؤسسات بهذا النوع من القياس والإثبات بشكل صريح ومفصل.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الثلاثة بناءً على ما تقدم من تحليل سابق لنتائج محاور الدراسة وفي ضوء تساؤلات الدراسة وأهدافها.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على: "يدرك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا الإدراك وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي"؛ قمنا باستخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test) عند متوسط حسابي مفترض يساوي

(3)، والذي حدد كعلامة وسطى على تدريج سلم ليكارت الخماسي؛ وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية:** $H_0: \mu < 3$ (لا يدرك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، ولا توجد علاقة دالة إحصائياً مع إمكانية إثباتها)
- **الفرضية البديلة:** $H_1: \mu \geq 3$ (يدرك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية مع إمكانية إثباتها)

ويكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلقاً بقيمة اختبار (T student) المحسوبة والقيمة الاحتمالية Sig لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني المعبر عن هذه الفرضية؛ بحيث إذا كانت قيمة (T student) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وبقيمة احتمالية Sig أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، فهذا يستوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والعكس من ذلك إذا كانت النتائج عكسية؛ كما يتم تدعيم القرار باستخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman) لإثبات الشق الثاني من الفرضية المتعلق بالعلاقة الارتباطية.

1. اختبار مستوى إدراك ووعي المحاسبين (T student):

يبين الجدول رقم (2-21) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمجال إدراك ووعي المحاسبين لأهمية قياس وإثبات الموارد البشرية.

جدول رقم (2-21): نتائج اختبار (T) لآراء المستقصى منهم حول مدى إدراك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد الشرية كأصل محاسبي

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية (Sig)
يدرك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	4.028	0.686	10.910	1.028	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن متوسط إجابات المحاسبين المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (1.028+)، حيث بلغ (4.028) بانحراف معياري (0.686)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (10.910) وهي أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.67)، وبقيمة احتمالية Sig (0.000) أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية؛ وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية القائلة بـ: "لا يدرك المحاسبون أهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي"، وقبول الفرضية البديلة، أي أن: "المحاسبين الجزائريين مدركون لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي".

2. اختبار علاقة الارتباط بين مستوى الإدراك وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي:

لدراسة العلاقة بين مستوى الإدراك وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي، اعتمدنا على معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman)، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-22): معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين إدراك المحاسبين وإمكانية الإثبات

المجال		المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	إدراك المحاسبون أهمية قياس وإثبات المواد البشرية
المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	معامل الارتباط	1	0.563**
	القيمة الاحتمالية (Sig)	-	0.000
إدراك المحاسبون أهمية قياس وإثبات المواد البشرية	معامل الارتباط	0.563**	1
	القيمة الاحتمالية (Sig)	0.000	-

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن معامل الارتباط قد قُدر بـ (0.563) وهي قيمة موجبة وأكبر من القيمة الجدولية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) مع وجود دلالة إحصائية أقوى عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.01$)، ما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين.

وعليه، وبالاستناد إلى معطيات اختبار (T) لجانب الإدراك والوعي، وبالتكامل مع ثبوت العلاقة الارتباطية المعنوية وفق اختبار (Spearman)، يقودنا إلى تأكيد قبول الفرضية البديلة (H_1) بشقها الثاني؛ بمعنى أنه كلما زاد إدراك ووعي المحاسبين المستقصى منهم بأهمية قياس وإثبات الموارد البشرية، كلما زادت قناعتهم المهنية بإمكانية إثباتها وإدراجها كأصل محاسبي ضمن القوائم المالية، وهو ما يسمح بالقول أن الوعي المحاسبي يشكل دافعاً أساسياً نحو القبول المهني لمقترح إدراج الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ إذ أثبتت الدراسة أن القناعة بأهميتها الوظيفية تسبق النص القانوني، مما يهيئ الظروف الملائمة لتبنيها ميدانياً بمجرد تجاوز حالة الفجوة المعيارية القائمة وتوفير إطار تطبيقي موحد يستوعب المرونة التي منحها الإطار المفاهيمي المحدّث (2018) لـ IASB في تعريف الأصل.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية:

لاختبار الفرضية الثانية والتي تنص على: "تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر هذه النماذج وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي"؛ فإننا نعتمد نفس المنهج السابق بالنسبة للفرضية الأولى، حيث نقوم باستخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample

T-Test) عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، والذي حدد كعلامة وسطى على تدريج سلم ليكارت الخماسي؛ وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية:** $H_0: \mu < 3$ (لا تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي، ولا توجد علاقة دالة إحصائياً مع إمكانية إثباتها)
- **الفرضية البديلة:** $H_1: \mu \geq 3$ (تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية مع إمكانية إثباتها)

ويكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلقاً بقيمة اختبار (T student) المحسوبة والقيمة الاحتمالية (Sig) لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث المعبر عن هذه الفرضية؛ وبنفس الشروط السابقة؛ كما يتم تدعيم القرار باستخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman) لإثبات الشق الثاني من الفرضية المتعلق بالعلاقة الارتباطية بين توفر النماذج وإمكانية الإثبات.

1. اختبار مستوى توفر نماذج قابلة للتطبيق (T student):

يبين الجدول رقم (2-23) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمجال مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية.

جدول رقم (2-23): نتائج اختبار (T) لآراء المستقصى منهم حول مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية (Sig)
تتوفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي	3.762	0.628	8.838	0.762	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن متوسط إجابات المحاسبين المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (0.762+)، حيث بلغ (3.762) بانحراف معياري (0.628)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (8.838) وهي أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.67)، وبقيمة احتمالية Sig (0.000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية؛ وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في شقها الأول، أي أن: "هناك إقراراً بتوفر نماذج تقنية قابلة للتطبيق تسمح بقياس الموارد البشرية تمهيداً لإثباتها".

2. اختبار علاقة الارتباط بين توفر نماذج القياس وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي:

لدراسة العلاقة بين توفر نماذج القياس وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي، اعتمدنا على معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman)، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-24): معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين توفر نماذج القياس وإمكانية الإثبات

المجال		المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية
المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	معامل الارتباط	1	0.330*
	القيمة الاحتمالية (Sig)	-	0.016
توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية	معامل الارتباط	0.330*	1
	القيمة الاحتمالية (Sig)	0.016	-

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن معامل الارتباط قد قُدر بـ (0.330)، وبمستوى دلالة (Sig) بلغ (0.016)؛ وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة المعنوي (α=0.05)، ما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين.

وعليه، وبالاستناد إلى معطيات اختبار (T) لمستوى توفر النماذج، وبالتكامل مع ثبوت العلاقة الارتباطية المعنوية وفق اختبار (Spearman)، يقودنا ذلك إلى تأكيد قبول الفرضية البديلة (H_1) بشقها الثاني؛ بمعنى أنه كلما زاد اقتناع المحاسبين المستقصى منهم بتوفر نماذج قياس قابلة للتطبيق، كلما زادت قناعتهم المهنية بإمكانية إثبات الموارد البشرية وإدراجها كأصل محاسبي ضمن القوائم المالية، وهو ما يسمح بالقول أن الجانب التقني المتمثل في "أدوات القياس" يشكل ركيزة دعم أساسية لعملية الإثبات؛ إذ أثبتت الدراسة أن توفر الحلول الرياضية (نماذج التكلفة والقيمة) يقلل من حدة التحفظ التقليدي تجاه الأصول غير الملموسة، مما يهيئ الظروف لتجاوز عقبة القياس التي كانت تُعد المانع الرئيسي للاعتراف بالمورد البشري كأصل خاضع للسيطرة ومولد للمنافع وفق المتطلبات الحديثة للإطار المفاهيمي.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على: "تتوفر معايير محاسبية واضحة تنظم عملية القياس والإثبات؛ كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية هذه المعايير وبين إمكانية إثباتها كأصل محاسبي"؛ فإننا نعتمد نفس المنهج السابق للفرضيات السابقة، حيث نقوم باستخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test) عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، والذي حدد كعلامة وسطى على تدريج سلم ليكارت الخماسي؛ وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية:** $H_0: \mu < 3$ (لا تتوفر معايير محاسبية واضحة، ولا توجد علاقة دالة إحصائياً مع إمكانية إثباتها)

- **الفرضية البديلة:** $H_1: \mu \geq 3$ (تتوفر معايير محاسبية واضحة، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية مع إمكانية إثباتها)

ويكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلقاً بقيمة اختبار (T student) المحسوبة والقيمة الاحتمالية (Sig) لإجابات أفراد العينة حول المحور الرابع المعبر عن هذه الفرضية؛ وبنفس الشروط السابقة؛ كما يتم تدعيم القرار باستخدام معامل ارتباط سبيرمان (Spearman) لإثبات الشق الثاني من الفرضية المتعلق بالعلاقة الارتباطية بين مدى توفر المعاير وإمكانية الإثبات.

1. اختبار مستوى توفر نماذج قابلة للتطبيق (T student):

يبين الجدول رقم (2-25) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمجال مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.

جدول رقم (2-25): نتائج اختبار (T) لآراء المستقصى منهم حول مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية (Sig)
تتوفر معايير محاسبية واضحة، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية مع إمكانية إثباتها	3.673	0.603	8.117	0.672	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن متوسط إجابات المحاسبين المستقصى منهم أكبر من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (0.672+)، حيث بلغ (3.673) بانحراف معياري (0.603)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـ (8.117) وهي أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ (1.67)، وبقيمة احتمالية Sig (0.000) أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) وهي بهذا ذات دلالة إحصائية؛ وعليه يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في شقها الأول، أي أن هناك قناعة لدى المستقصين بوجود مرونة معيارية تسمح بالقياس والإثبات.

2. اختبار علاقة الارتباط بين توفر المعايير المحاسبية وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي:

لدراسة العلاقة بين توفر المعايير المحاسبية وبين إمكانية الإثبات كأصل محاسبي، اعتمدنا على معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman)، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-26): معامل ارتباط سبيرمان للعلاقة بين توفر المعايير المحاسبية وإمكانية الإثبات

المجال		المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي
المحور الأول: إمكانية القياس والإثبات	معامل الارتباط	1	0.274*
	القيمة الاحتمالية (Sig)	-	0.047
توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي	معامل الارتباط	0.274*	1
	القيمة الاحتمالية (Sig)	0.047	-

** الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه، نجد أن معامل الارتباط قد قُدر بـ (0.274) بمستوى دلالة (0.047)، وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، ما يعني وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين. وعليه، وبالاستناد إلى معطيات اختبار (T) لجانب المعايير، وبالتكامل مع ثبوت العلاقة الارتباطية المعنوية وفق اختبار (Spearman)، يقودنا ذلك إلى تأكيد قبول الفرضية البديلة (H_1) بشقها الثاني؛ بمعنى أنه كلما زاد إقرار المحاسبين بوجود قواعد معيارية تسمح بمعاملة المورد البشري كأصل عند استيفاء شروط الإثبات، كلما زادت قناعتهم المهنية بإمكانية إثباتها فعلياً ضمن القوائم المالية. ورغم أن قوة هذا الارتباط (0.274) تصنف إحصائياً ضمن النطاق "الضعيف"، إلا أن معنويتها الإحصائية تؤكد وجود العلاقة فعلياً، وهو ما يعكس واقعاً ميدانياً يتمثل في "القبول النظري المتردد"؛ حيث يرى المحاسب الجزائري في النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية (IAS 38) أطراً مرجعية صالحة، لكنه ينتظر "دليلاً تطبيقياً" أكثر تفصيلاً لرفع درجة القناعة من التأييد الضعيف إلى التأييد القوي. وهذا ما يسمح بالقول أن البيئة المعيارية الحالية تهيئ الأرضية لرسملة التكاليف البشرية، بانتظار استكمال الإجراءات التنظيمية الموحدة لضمان عرضها كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة.

خلاصة الفصل:

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية الاستقصائية مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي؛ وهذا عن طريق عرض قائمة استقصاء على عينة مكونة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، والأساتذة الجامعيين وإطارات في المحاسبة والمالية. قسمت القائمة إلى أربعة محاور؛ حيث ناقش المحور الأول المتغير التابع في الدراسة والمتمثل في إمكانية القياس والإثبات المحاسبي للموارد البشرية، أما باقي المحاور فناقشت المتغيرات المستقلة الثلاثة؛ حيث تناول المحور الثاني مدى إدراك ووعي المهنيين والأكاديميين بأهمية القياس والإثبات المحاسبي للموارد البشرية، بينما ركز المحور الثالث على استطلاع الآراء حول مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم المورد البشري كأصل محاسبي، واستهدف المحور الرابع تحديد مدى توفر إطار معيار محاسبي ينظم هذه العملية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية (IAS/IFRS).

وقد أظهرت نتائج عملية الاستقصاء وجود وعي وإدراك مرتفع بضرورة التحول نحو محاسبة الموارد البشرية لتجاوز قصور المحاسبة التقليدية، مما عكس وجود ارتباط طردي معنوي بين هذا الوعي وبين إمكانية الإثبات المحاسبي. وفيما يخص الجانب التقني، أظهر تحليل فقرات المحور الثالث أن نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية حصل على أعلى متوسط حسابي (4.02)، في حين سجّلت نماذج التكلفة التاريخية أدنى متوسط (3.55)، مما يُشير إلى ميل نسبي لدى العينة نحو نماذج القيمة الاقتصادية كإطار أكثر ملاءمة لعرض المنافع المستقبلية للمورد البشري؛ وهو ما يمكن تفسيره بوجود تباين بين متطلبات الموثوقية القائمة على التكلفة التاريخية وبين الاحتياجات المعلوماتية للأطراف ذات العلاقة التي تولي أهمية أكبر للملاءمة الاقتصادية.

أما في المجال المعياري، فقد كشفت الدراسة أن توفر الأطر المعيارية يمثل أبرز التحديات التنظيمية ضمن محددات الإثبات، وهو ما يعكس عدم كفاية النصوص الحالية لتقديم معالجة صريحة لرسملة التكاليف البشرية. لتخلص الدراسة في الأخير إلى أن إشكالية تأصيل الموارد البشرية لم تعد تقتصر على الجانب النظري المتعلق بشروط الاعتراف، بل تمتد بوضوح إلى جوانب إجرائية تستلزم تدعيماً للمنظومة المعيارية بإرشادات تطبيقية تحكم ثلاث قضايا تطبيقية رئيسية: تحديد حد الرسملة، ضبط أسس الإطفاء، وتحديد آليات الاستبعاد.

خاتـمة عامة

خاتمة عامة

بالرجوع إلى إشكالية الدراسة التي استهدفت الاستقصاء حول مدى إمكانية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، حاول البحث معالجة إشكالية الدراسة من خلال الجمع بين التأصيل النظري في ضوء التطورات التي عرفها الإطار المفاهيمي الدولي والواقع الميداني. ومن أجل ذلك، تم اختبار ثلاث فرضيات أساسية وفق منهجية علمية قُسمت إلى فصلين؛ تناول الأول الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية في ظل المفاهيم المحدثة للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة (IASB)، بينما خصص الثاني للدراسة الميدانية الاستقصائية لاستكشاف الفجوة بين الطرح النظري والمتطلبات التقنية لعملية الإثبات.

1. نتائج الدراسة النظرية:

أسفرت الدراسة النظرية عن مجموعة من النتائج، لعل أهمها ما يلي:

- كشف التتبع التاريخي لمراحل تطور محاسبة الموارد البشرية أن فترات التراجع التي شهدها هذا المجال ارتبطت أساساً بمحدودية الشركات المستعدة لاستضافة التطبيقات الميدانية وارتفاع تكاليف التطبيق مقابل عائد غير مؤكد، مما يكشف أن الإشكالية في جذورها التاريخية كانت تطبيقية. غير أن التحليل المعياري اللاحق كشف أن استمرار هذا التعثر يعود جزئياً إلى قصور مفاهيمي يتمثل في غياب تعريف مرن للسيطرة.
- أسهم الإطار المفاهيمي المعدّل لـ IASB عام 2018 في تخفيف أحد العوائق النظرية أمام تأصيل الموارد البشرية، إذ انتقل التركيز من احتمالية تدفق المنافع إلى وجود السيطرة على المورد الاقتصادي الحاضر، وهو ما يُعزز الحجج النظرية الداعمة لاعتبار عقد العمل أداةً للسيطرة. غير أن هذا التحوّل المفاهيمي لم يُترجَم بعد إلى تعديلات في النصوص التطبيقية لمعيار IAS 38، مما يجعله مساراً نظرياً واعداً لا حلاً معيارياً مكتملاً.
- كشف التحليل المعياري عن تناقض في موقف المعايير الدولية؛ إذ ترفض الاعتراف بالموارد البشرية بحجة الذاتية في القياس، في حين تقبل تقديرات شخصية في أصول غير ملموسة أخرى كالشهرة وحقوق الاختراع، مما يعني أن العائق الحقيقي ليس الذاتية في حد ذاتها، بل غياب إطار تطبيقي موحد يضبط درجة الذاتية المقبولة في قياس المورد البشري تحديداً.
- يظل القياس المحاسبي يعاني من توتر قائم بين متطلبات الموضوعية وقابلية التحقق من جهة — التي تميل نحو نماذج التكلفة — والملاءمة الاقتصادية من جهة أخرى — التي تدفع نحو نماذج القيمة — وهو توتر لا تحسمه المعايير الحالية بل تُعمّق تعقيده.
- تشير نتائج التحليل المعياري إلى أن جانباً جوهرياً من إشكاليات الاعتراف بالموارد البشرية في معيار IAS 38 يمتد إلى النواحي الإجرائية المتعلقة بغياب إرشادات تطبيقية موحدة تضبط قرارات الرسملة والإطفاء والاستبعاد، أكثر منه عائقاً في تعريف الأصل بحد ذاته.

2. نتائج الدراسة الميدانية:

أسفرت الدراسة الميدانية الاستقصائية عن مجموعة من النتائج، لعل أهمها ما يلي:

- خلصت الدراسة من خلال تحليل آراء العينة إلى وجود توجه إيجابي ووعي مرتفع بضرورة التحول نحو محاسبة الموارد البشرية لتجاوز قصور المعالجة التقليدية، مع وجود ارتباط طردي معنوي دال إحصائياً قدره (0.563+) بين هذا الوعي وإمكانية الإثبات المحاسبي؛ وهو ما يؤكد أن الإدراك المهني يمثل الركيزة الأقوى من بين محددات الإثبات الثلاثة.
- كشف تحليل فقرات المحور الثالث أن نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية حصل على أعلى متوسط حسابي (4.02)، في حين سجّلت نماذج التكلفة التاريخية أدنى متوسط (3.55)، مما يُشير إلى ميل نسبي لدى العينة نحو نماذج القيمة الاقتصادية كإطار أكثر ملاءمة لعرض المنافع المستقبلية للمورد البشري؛ وهو ما يكشف عن تباين بين متطلبات الموثوقية القائمة على التكلفة التاريخية وبين الاحتياجات المعلوماتية للأطراف ذات العلاقة التي تولي أهمية أكبر للملاءمة الاقتصادية.
- تبين أن "الإطار المعياري" يمثل أبرز التحديات التنظيمية ضمن محددات الإثبات، حيث سجّل أضعف معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة الثلاثة (0.274+)؛ وهو ما يتسق مع ما كشفه الإطار النظري من أن موقف المعايير الحالية — ولا سيما IAS 38 — يتسم بالمرونة الضمنية لا بالنص الصريح على رسملة التكاليف البشرية، مما يُفسّر القبول النظري المتردد لدى المستجيبين دون الوصول إلى قناعة تطبيقية فعلية. وقد كشف التحليل التفصيلي لمتغير المؤهل العلمي نتيجةً ذات دلالة في هذا الصدد؛ إذ سجّل حاملو شهادة الليسانس أعلى متوسط رتب في محور المعايير مقارنةً بحاملي الدكتوراه، وهو ما يُشير إلى أن التعمق في المعرفة المعيارية يرفع مستوى إدراك قصور هذه المعايير لا الثقة بها، مما يعزز الاستنتاج بأن الفجوة المعيارية تصبح أكثر وضوحاً كلما ازدادت الدراية بتفاصيل النصوص الحالية.

3. التوصيات:

تأسيساً على ما خلصت إليه الدراسة من نتائج، نقترح جملة من التوصيات مرتبةً وفق مستويات التدخل المطلوبة:

- دعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى فتح نقاش أكاديمي ومهني رسمي حول إمكانية إصدار إرشادات تطبيقية تتعلق بالتكاليف البشرية الرأسمالية ضمن نطاق IAS 38، أو تخصيص ورقة بحثية في إطار مشاريع الأجندة المفتوحة، إذ إن وجود مرجعية معيارية دولية واضحة من شأنه أن يعزز قابلية تبني هذه المعالجة ضمن البيئة الجزائرية، على غرار ما فعله IAS 38 ذاته حين أجاز رسملة نفقات مرحلة التطوير عند استيفاء شروط محددة.
- التوصية بأن يتضمن مشروع التعديل الجاري على النظام المحاسبي المالي (SCF) اعترافاً صريحاً بإمكانية رسملة تكاليف الاستقطاب والتكوين ذات المنافع الممتدة، مع إرفاقه بإرشادات إجرائية تحدد حد الرسملة

وأسس الإطفاء بما يتوافق مع طبيعة العقد الوظيفي؛ وذلك باعتبار SCF الإطار التنظيمي المباشر للممارسة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.

- تشجيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني الإفصاح الاختياري عن تكاليف الموارد البشرية في الملاحق والهوامش المرفقة بالقوائم المالية كخطوة أولى قابلة للتطبيق في ظل الإطار الحالي، بما يُراكم ممارسة ميدانية فعلية تسبق التأطير المعياري وتُغذّيه بشواهد تجريبية من البيئة الجزائرية.

4. نقائص الدراسة:

على الرغم من أن هذه الدراسة قدمت مساهمة نظرية وميدانية في إشكالية قياس وإثبات المورد البشري كأصل محاسبي، إلا أنها تعاني من جملة من النقائص التي تفتح آفاقاً لبحوث مستقبلية:

- تظل نتائج هذه الدراسة مرتبطة بطبيعة الأداة المستخدمة وتصورات العينة، وهو ما قد يتأثر بالنزعة التقليدية للممارسين في التعامل مع المعالجات المحاسبية غير المقنّنة، مما يستوجب تفسير النتائج بقدر من الحيطة المنهجية.
- اقتصرت الدراسة على قياس التصورات المهنية دون إجراء تطبيق رقمي فعلي لنماذج القياس على بيانات مؤسسة جزائرية حقيقية، وهو ما يُشكّل فجوة منهجية تحول دون اختبار قابلية هذه النماذج للتطبيق الميداني الفعلي في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF).

5. البحوث المستقبلية:

- تطبيق نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية في قياس تكلفة الموارد البشرية – دراسة تطبيقية على مؤسسة اقتصادية جزائرية.
- أثر الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي وقرارات المستثمرين – دراسة ميدانية؛
- إشكالية السيطرة المحاسبية على الموارد البشرية في ظل أنماط التوظيف الحديثة – دراسة نظرية تحليلية.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون (INTEC). (2004). عائد الاستثمار في رأس المال البشرى: قياس القيمة الاقتصادية لأداء العاملين (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع.
2. الحيالي وليد ناجي. (2004). دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
3. حسين القاضي، ومأمون حمدان. (2000). المحاسبة الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
4. طلال الجحاوي، وسالم الزوبعي. (2014). القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
5. عبد الوهاب نصر على. (2007). القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية (الجزء الأول). الإسكندرية: الدار الجامعية.
6. محمد سمير الصبان، واسماعيل إبراهيم جمعة. (1995). الأسس العامة في القياس والتقييم والتحليل المحاسبي (النظرية والتطبيق). الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
7. ميجس فالتر، وميجس روبرت. (2005). المحاسبة المالية. (عبد الفتاح أبو المكارم وصفي، محمد هاشم البدوي، وسلطان بن محمد السلطان، المترجمون) الرياض: دار المريخ للنشر.

المجلات والدوريات:

1. أسماء زكري. (2017). محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (22)، 254-241.
2. أسماء مزيمش، وعبد القادر عوادي. (2021). أهمية محاسبة الموارد البشرية وأثرها على أداء المؤسسة. مجلة التنوع الاقتصادي، 2(2)، 131-117.
3. البتول جمعة، وحمزة العرابي. (2017). نمذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وطرق إهتلاكها دراسة نظرية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات (12).
4. الطاهر خامرة. (2021). تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع وإشكالية القياس). مجلة العلوم الإدارية والمالية، 5(2).
5. ايمان محمد المطيري. (2023). القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية في قطاع الاتصالات بالمملكة العربية السعودية. المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي (50).

6. أيمن عبد الله محمد أبوبكر. (2015). نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية. مجلة العلوم الاقتصادية، 16(2).

7. بشير عبد العالي، وبوعلام مسعودي. (2017). أسس محاسبة الموارد البشرية: مقاربة نظرية-. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية (2).

8. بوقفة عبد الحق، دمدوم زكرياء، ومرغني وليد. (2020). أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 6(1).

9. حاج قويدر قورين. (2014). التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (15).

10. خدومة الوردي، وعيسى بولخوخ. (2018). أهمية القياس في محاسبة الأصول البشرية. مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، 5(2).

11. خدومة الوردي، ومسامح مختار. (2019). القياس المحاسبي للمورد البشري بين نظرية التكلفة ونظرية القيمة. مجلة الاقتصاد الصناعي، 9(1).

12. خديجة رملي، ونبيلة مرماط. (2023). دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية. مجلة الإدارة وريادة الأعمال، 3(1).

13. خرخاش سامية، ومحمودي حسين. (2021). أهمية استخدام نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. مجلة الاقتصاد والإدارة، 20(1)، 101-124.

14. سميرة عبد الصمد. (2022). دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة-باتنة. مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، 7(1).

15. عبد الجليل هداجي، وعماد عبد الخالق صابر الطحان. (2020). المعالجة المحاسبية للمورد البشري في المؤسسة. مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، 4(1).

16. عبد الحق سعدي، وفارس صحراوي. (2019). نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة المنهل الاقتصادي، 2(1).

17. عبد الحليم سعيدي، ومريم عمارة. (2018). إمكانية رسملة واستنفاذ المورد البشري من خلال منهج مقترح لأليات الاعتراف به محاسبيا. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال (6).

18. عبلة بوحنانة، وياسين سي لاخضر غربي. (2015). مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 2(25)، 503-516.

19. علي نعيم جاسم. (2017). إمكانية قياس التكاليف المالية لقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في المؤسسات التعليمية الخاصة. المجلة العلمية الأكاديمية العربية في الدنمارك (20).

20. عوادي عبد القادر، ومزيمش أسماء. (2021). أهمية محاسبة الموارد البشرية وأثرها على أداء المؤسسة. مجلة التنويع الاقتصادي، 2(2).

21. فاتيح بريحة، وعبد الله مايو. (2021). الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 8(2)، 101-118.

22. فاطمة علاق، ومحمد دينوري سالمي. (2024). واقع وأفاق محاسبة الموارد البشرية. مجلة المنهل الاقتصادي، 7(2)، 1152-1139.

23. لخضر سي محمد. (2021). تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة (حالة الجزائر). المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، 6(2).

24. ليلى بوحديد. (2016). دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية. مجلة أبعاد اقتصادية، 6(1)، 118-97.

25. محمد أبوبكر أيمن عبد الله. (2017). مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف (دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم). المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، 3(1).

26. محمد لمين علوان، عبد الحق سعدي، ومحمد لخضر صالحي. (2020). محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، 3(2)، 229-210.

27. مهاوات لعبيدي، وأسماء جرموني. (2017). واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية دراسة حالة – مؤسسة الاسمنت بسطيف –. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (22).

28. مولود قنوش. (2018). طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية "نموذجي القيمة والتكلفة". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 3(1)، 129-116.

29. نبيلة سعيداني. (2017). الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية. مجلة الاقتصاد الصناعي، 12(2).

30. نوال صبايحي. (2017). أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية. مجلة معارف، 12(23).

31. نور الهدى حداد. (2020). محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس. مجلة المالية وحوكمة الشركات، 4(2).

32. هجيرة بوزوينة، ومسعود دراوسي. (2020). القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية "دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM". مجلة الأبحاث الاقتصادية، 15(1).

33. يحيى مقدم أحمد مارن، وراضية الجيلي زين العابدين الطيب. (2021). قياس تكلفة الموارد البشرية ودوره في ترشيد قرارات القوى العاملة (دراسة ميدانية على جامعة كردفان) – جمهورية السودان. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 8(1).

34. يوسف بودلة. (2016). تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة العلوم التجارية، 15(2)، 52-29.

الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. بلال كيموش. (2011). التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (العلمة). رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف.

2. حنان سياف سعيدي. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان- -SCHB قسنطينة. رسالة ماجستير، في العلوم المالية، شعبة إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2.

3. دعسان المطيري حمد فهد. (2010). تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت المبررات والمبادئ، والمعوقات. رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

4. دلال حمادي. (2011). دور وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية. رسالة ماجستير، فرع المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

5. رونق بوزيد. (2024). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في إطار النظام المحاسبي المالي "نموذج مقترح". أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1.

6. فتيح بريحة. (2021). محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية -دراسة حالة مؤسسة ش.ذ. أ بيات كاترينغ- سنة 2017. أطروحة دكتوراه، في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

7. فضل كمال سالم. (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة. رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية–غزة.

8. محمد علي داهم. (2022). إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال. أطروحة دكتوراه الطور الثالث (LMD)، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1.

9. نور الهدى حداد. (2015). محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية–دراسة نظرية وتطبيقية–. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1.

المراجع باللغة الإنجليزية:

Books & Study Materials: **الكتب والمطبوعات الجامعية:**

1. Kumar, s., Satpathy, S., Krishnan, R., & Tamilarasu. (s.d.). Human Resource Accounting. (D. O. EDUCATION, Éd.) Pondicherry: Pondicherry University.

2. Reed K, S., & Sylvia, S. (1998). The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards. Financial Accounting Standards Board. Norwalk ،CT : (FASB).

Journals: **المجلات والدوريات العلمية:**

1. Amirul Islam, M., Kamruzzaman, M., & Redwanuzzaman, M. (2013). Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods & Techniques. Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing, 13(3).

2. El-Mousawi, H., & Kanso, H. (2019). Impact of Accounting Measurement and Disclosure of Human Resources on Financial Statements: An Empirical Study. International Journal of Economics and Finance, 11.(6)

3. Fiscal, Y., & Desma. (2016). Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Perbandingan Kinerja Keuangan (Studi Kasus Pada PT Bank Pembangunan Daerah Lampung Tahun 2012-2014). Jurnal Akuntansi & Keuangan, 7.(2)

4. Guembour, A. (2020). Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models. El-Wahat Journal for Research and Studies, 13(2), 1416-1431.

5. Islam, M. S., & Sarker, J. (2016). Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. IOSR Journal of Business and Management, 18.(9)

6. Jaarat, K. (2013). Human Resources Accounting Between Recognition and Measurement: An Empirical Study. Journal of Business Studies Quarterly, 5(2).

7. Lilley, S. (2007). Human Resource Accounting. The Corinthian, 8(2), 11-16.

8. Metlej, G. (2025). Human Resources Accounting and Its Impact on Disclosure and Accounting Measurement in Lebanese Private Companies. Arab Journal for Scientific Publishing, 8(86).

9. Thomas, A. (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia ((79) 1/2016).

Theses & Dissertations: الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. Aminu, R. (2022). Impact of Human Resource Accounting on the Quality of Financial Reports of Non-Financial Companies in Nigeria: Possibilities and Challenges. Doctoral dissertation, Faculty of Business Administration, Department of Accounting and Finance, Unicaf University, Larnaca.

2. Rowbottom, N. (1998). Intangible Asset Accounting and Accounting Policy Selection in the Football Industry. Doctoral Thesis, University of Birmingham, Faculty of Commerce and Social Science, School of Business, Department of Accounting and Finance, Birmingham.

3. Stovall, O. (2001). Accounting for human resources: Implications for theory and practice. Doctoral dissertation ،Accounting, College of Business Administration ،University of North Texas, Denton, TX.

Reports & Standards: التقارير والمعايير الدولية:

1. American Institute of Certified Public Accountants. (1961). Accounting Research and Terminology Bulletins (Terminology Bulletin No. 1). New York: AICPA.

2. International Accounting Standards Board (IASB). (2014). Elements of financial statements: definitions of asset and liability. IFRS Foundation, London.

3. International Accounting Standards Board (IASB). (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IFRS Foundation.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الاستقصاء

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة يحيى فارس–المدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الأخ الكريم، الأخت الكريمة، السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الطالب بإعداد دراسة ميدانية عن مدى إمكانية قياس واثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي، ويمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للدراسة، حتى يتم تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذه الدراسة، تتم محاولة الاستفادة من آرائكم – بصفتكم من أهل الاختصاص والخبرة، من خلال تفضلكم بالإجابة الصريحة والدقيقة على أسئلة هذا الاستبيان، حيث أن دقة نتائج البحث وأدوات وأساليب العرض تتوقف على دقة إجاباتكم.

ويتقدم الطالب بخالص الشكر على ما تقدمونه من وقت وجهد لاستيفاء بيانات هذا الاستبيان، ويؤكد لكم أن جميع البيانات والآراء التي تدلون بها سوف تكون محل تقدير وسرية تامة ويقتصر استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

لذا يرجى التكرم بقراءة فقرات الاستبانة والإجابة عليها من خلال وضع إشارة (✓) أمام الخيار الذي ترونه مناسباً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

1. **المؤهل العلمي:** ليسانس ( ) ماستر( ) ماجستير( ) دكتوراه ( )
2. **الوظيفة الحالية:** محاسب معتمد ( ) محافظ حسابات ( ) أستاذ جامعي ( ) إطار في المحاسبة والمالية ( )
3. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ( ) بين 5–10 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات ( )

- **المحور الأول: قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي**

الرقم	الإيضاحات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	**الاعتراف بالمورد البشري كأصل يعكس القيمة الحقيقية للاستثمارات غير الملموسة في المركز المالي.**					

2.	إثبات الموارد البشرية كأصل يُطبّق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عبر استهلاك التكاليف على فترات الاستفادة.					
3.	يساهم إثبات الأصول البشرية في تقديم صورة صادقة وموثوقة للنتائج المالية.					
4.	قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية يُعزز تقييم فعالية الاستثمار في رأس المال البشري.					
5.	إثبات الأصول البشرية يستلزم نماذج قياس موضوعية متوافقة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF).					
6.	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يعزز الشفافية والمصداقية تجاه الأطراف الخارجية.					

- **المحور الثاني: مدى إدراك ووعي المحاسبين والأكاديميين لأهمية قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.**

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	المورد البشري يمثل قيمة اقتصادية تتجاوز كونه مجرد مصروف دوري.					
2.	إثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بصورة أكثر دقة.					
3.	يؤدي الوعي بأهمية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى رفع جودة ودقة المعلومات المحاسبية.					
4.	إدراج الموارد البشرية ضمن الأصول يدعم القرارات الإدارية والاستثمارية.					
5.	رأس المال البشري يمثل عنصر استراتيجي في تحقيق الأداء المستدام للمؤسسة.					
6.	ثمة قناعة مهنية متزايدة بضرورة تطوير أدوات لقياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.					

- **المحور الثالث: مدى توفر نماذج قابلة للتطبيق لقياس وتقييم الموارد البشرية كأصل محاسبي**

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

1. نماذج التكلفة التاريخية تُمكّن من رسملة نفقات الاستقطاب والاختيار والتدريب استناداً لبيانات قابلة للتحقق.						
2. نموذج تكلفة الإحلال يعكس القيمة الجارية للمورد البشري بصورة أقرب للواقع الاقتصادي.						
3. نموذج تكلفة الفرصة البديلة يُقدّر قيمة الموارد البشرية النادرة بناءً على أفضل استخدام بديل لها.						
4. نموذج القيمة الحالية للمنافع المستقبلية يعزز الأساس النظري لاعتبار المورد البشري أصلاً مُدرّاً للتدفقات النقدية.						
5. تعتمد النماذج القائمة على القيمة الاقتصادية تقديرات واقعية تعزز موثوقية قياس المورد البشري.						
6. تسمح الافتراضات المستقبلية في نماذج القياس بالاعتراف الموضوعي بالموارد البشرية كأصل.						
7. تتيح نماذج القياس فصلاً دقيقاً بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات التشغيلية للموارد البشرية.						

- **المحور الرابع: مدى توفر معايير محاسبية تنظم قياس وإثبات تكلفة الموارد البشرية كأصل محاسبي.**

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	معيار IAS 38 يوفر إطاراً مرجعياً للاعتراف بالأصول غير الملموسة قابلاً للتطبيق على تكاليف الموارد البشرية.					
2.	معايير الاعتراف بالأصل تُشكّل قاعدة معيارية تسمح بمعاملة الموارد البشرية كأصل عند استيفاء شروط الإثبات.					
3.	الإطار المفاهيمي للمحاسبة يتوافق مع مبدأ رسملة التكاليف الاستثمارية في المورد البشري الهادفة لتوليد تدفقات اقتصادية.					
4.	يمنح النظام المحاسبي المالي (SCF) مرونة تسمح بتطوير إجراءات لرسملة المورد البشري.					
5.	تتضمن المعايير الحالية المبادئ اللازمة لبناء دليل تطبيقي لإثبات الموارد البشرية كأصل.					
6.	تسمح القواعد المعيارية الحالية بعرض تكاليف الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة في الميزانية.					

الملحق رقم 02: قائمة المحكمين لقائمة الاستقصاء

الرقم	اللقب والاسم	التخصص	الجامعة
01	زواق كمال	محاسبة وتدقيق	جامعة يحيى فارس
02	بولصنام محمد	محاسبة	جامعة يحيى فارس

الملحق رقم 03: بعض مخرجات SPSS

Correlations

			م 1_س 1	م 1_س 2	م 1_س 3	م 1_س 4	م 1_س 5	م 1_س 6	المحور1
Spearman's rho	م 1_س 1	Correlation Coefficient	1.000	.608**	.441**	.506**	.284*	.233	.654**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.001	.000	.039	.094	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 1_س 2	Correlation Coefficient	.608**	1.000	.383**	.354**	.181	.191	.615**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.005	.009	.194	.171	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 1_س 3	Correlation Coefficient	.441**	.383**	1.000	.650**	.382**	.350*	.734**
		Sig. (2-tailed)	.001	.005	.	.000	.005	.010	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 1_س 4	Correlation Coefficient	.506**	.354**	.650**	1.000	.483**	.470**	.805**
		Sig. (2-tailed)	.000	.009	.000	.	.000	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 1_س 5	Correlation Coefficient	.284*	.181	.382**	.483**	1.000	.364**	.538**
		Sig. (2-tailed)	.039	.194	.005	.000	.	.007	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 1_س 6	Correlation Coefficient	.233	.191	.350*	.470**	.364**	1.000	.563**
		Sig. (2-tailed)	.094	.171	.010	.000	.007	.	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	المحور1	Correlation Coefficient	.654**	.615**	.734**	.805**	.538**	.563**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			م 2_س 1	م 2_س 2	م 2_س3	م 2_س4	م 2_س 5	م 2_س 6	المحور2
Spearman's rho	م 2_س 1	Correlation Coefficient	1.000	.676**	.508**	.509**	.481**	.389**	.780**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000	.004	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 2_س 2	Correlation Coefficient	.676**	1.000	.511**	.615**	.285*	.176	.741**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.038	.208	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 2_س3	Correlation Coefficient	.508**	.511**	1.000	.477**	.343*	.312*	.690**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.012	.023	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 2_س4	Correlation Coefficient	.509**	.615**	.477**	1.000	.287*	.371**	.725**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.037	.006	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 2_س 5	Correlation Coefficient	.481**	.285*	.343*	.287*	1.000	.294*	.560**
		Sig. (2-tailed)	.000	.038	.012	.037	.	.032	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 2_س 6	Correlation Coefficient	.389**	.176	.312*	.371**	.294*	1.000	.581**
		Sig. (2-tailed)	.004	.208	.023	.006	.032	.	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	المحور2	Correlation Coefficient	.780**	.741**	.690**	.725**	.560**	.581**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			م 3_س 1	م 3_س 2	م 3_س 3	م 3_س 4	م 3_س 5	م3_س6	م 3_س 7	المحور3
Spearman's rho	م 3_س 1	Correlation Coefficient	1.000	.697**	.527**	.576**	.167	.152	.248	.682**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.231	.276	.073	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 2	Correlation Coefficient	.697**	1.000	.540**	.560**	.198	.189	.299*	.643**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.155	.174	.030	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 3	Correlation Coefficient	.527**	.540**	1.000	.505**	.405**	.349*	.177	.688**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.003	.010	.206	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 4	Correlation Coefficient	.576**	.560**	.505**	1.000	.451**	.324*	.309*	.705**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.001	.018	.025	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 5	Correlation Coefficient	.167	.198	.405**	.451**	1.000	.577**	.405**	.593**
		Sig. (2-tailed)	.231	.155	.003	.001	.	.000	.003	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 6	Correlation Coefficient	.152	.189	.349*	.324*	.577**	1.000	.441**	.634**
		Sig. (2-tailed)	.276	.174	.010	.018	.000	.	.001	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	م 3_س 7	Correlation Coefficient	.248	.299*	.177	.309*	.405**	.441**	1.000	.582**
		Sig. (2-tailed)	.073	.030	.206	.025	.003	.001	.	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53	53
	المحور3	Correlation Coefficient	.682**	.643**	.688**	.705**	.593**	.634**	.582**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			م 4 _س 1	م 4 _ س 2	م 4 _ س 3	م 4 _ س 4	م 4 _ س 5	م 4 _ س 6	المحور4
Spearman's rho	م 4 _س 1	Correlation Coefficient	1.000	.624**	.539**	.344*	.421**	.495**	.739**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.012	.002	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 4_ س 2	Correlation Coefficient	.624**	1.000	.475**	.279*	.220	.516**	.683**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.043	.113	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 4_ س 3	Correlation Coefficient	.539**	.475**	1.000	.250	.350*	.524**	.632**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.071	.010	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 4_ س 4	Correlation Coefficient	.344*	.279*	.250	1.000	.773**	.673**	.758**
		Sig. (2-tailed)	.012	.043	.071	.	.000	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 4_ س 5	Correlation Coefficient	.421**	.220	.350*	.773**	1.000	.512**	.658**
		Sig. (2-tailed)	.002	.113	.010	.000	.	.000	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	م 4_ س 6	Correlation Coefficient	.495**	.516**	.524**	.673**	.512**	1.000	.864**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.	.000
		N	53	53	53	53	53	53	53
	المحور4	Correlation Coefficient	.739**	.683**	.632**	.758**	.658**	.864**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			المحور1	المحور2	المحور3	المحور4	الاستبيان
Spearman's rho	المحور1	Correlation Coefficient	1.000	.563**	.330*	.274*	.673**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.016	.047	.000
		N	53	53	53	53	53
	المحور2	Correlation Coefficient	.563**	1.000	.313*	.320*	.655**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.023	.019	.000
		N	53	53	53	53	53
	المحور3	Correlation Coefficient	.330*	.313*	1.000	.525**	.736**
		Sig. (2-tailed)	.016	.023	.	.000	.000
		N	53	53	53	53	53
	المحور4	Correlation Coefficient	.274*	.320*	.525**	1.000	.763**
		Sig. (2-tailed)	.047	.019	.000	.	.000
		N	53	53	53	53	53
	الاستبيان	Correlation Coefficient	.673**	.655**	.736**	.763**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.891	6

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
م 1_س 1	53	3.94	.886
م 1_س 2	53	3.75	.782
م 1_س 3	53	3.91	.966
م 1_س 4	53	4.09	.861
م 1_س 5	53	4.04	.706
م 1_س 6	53	4.09	.815
المحور1	53	3.97	.676
Valid N (listwise)	53		

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.901	6

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
م 2_س 1	53	4.09	.815
م 2_س 2	53	3.91	.838
م 2_س3	53	4.09	.791
م 2_س4	53	3.87	.921
م 2_س 5	53	4.23	.776
م 2_س 6	53	3.98	.888
المحور2	53	4.03	.686
Valid N (listwise)	53		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
م 3_س 1	53	3.55	.774
م 3_س 2	53	3.75	.830
م 3_س 3	53	3.89	.870
م 3_س 4	53	4.02	.888
م 3_س 5	53	3.77	.750
م 3_س 6	53	3.68	.915
م 3_س 7	53	3.68	.803
المحور3	53	3.76	.628
Valid N (listwise)	53		

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.873	7

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
م 4 _س 1	53	3.64	.811
م 4 _س 2	53	3.83	.700
م 4 _س 3	53	3.89	.640
م 4 _س 4	53	3.60	.906
م 4 _س 5	53	3.72	.794
م 4_ س 6	53	3.36	1.076
المحور4	53	3.67	.604
Valid N (listwise)	53		

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.819	6

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور1	.268	53	.000	.741	53	.000
المحور2	.257	53	.000	.760	53	.000
المحور3	.205	53	.000	.801	53	.000
المحور4	.171	53	.001	.937	53	.008

a. Lilliefors Significance Correction

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	12	22.6	22.6	22.6
	ماستر	17	32.1	32.1	54.7
	ماجستير	2	3.8	3.8	58.5
	دكتوراه	22	41.5	41.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إمحاسب معتمد	6	11.3	11.3	11.3
	محافظ حسابات	5	9.4	9.4	20.8
	أستاذ جامعي	22	41.5	41.5	62.3
	إطار في المحاسبة	20	37.7	37.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	6	11.3	11.3	11.3
	5-10	6	11.3	11.3	22.6
	أكثر من 10 سنوات	41	77.4	77.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

Rangs

	المؤهلالعلمي	N	Rang moyen
المحور_1	ليسانس	12	28.83
	ماستر	17	23.50
	ماجستير	2	13.75
	دكتوراه	22	29.91
	Total	53	
المحور_2	ليسانس	12	24.08
	ماستر	17	27.94
	ماجستير	2	18.75
	دكتوراه	22	28.61
	Total	53	
المحور_3	ليسانس	12	27.92
	ماستر	17	25.74
	ماجستير	2	35.50
	دكتوراه	22	26.70
	Total	53	
المحور_4	ليسانس	12	31.13
	ماستر	17	23.50
	ماجستير	2	28.00
	دكتوراه	22	27.36
	Total	53	

Rangs

	الخبرةالمهنية	N	Rang moyen
المحور_1	أقل من 5 سنوات	6	29.75
	بين 5 - 10 سنوات	6	20.42
	أكثر من 10 سنوات	41	27.56
	Total	53	
المحور_2	أقل من 5 سنوات	6	32.25
	بين 5 - 10 سنوات	6	31.58
	أكثر من 10 سنوات	41	25.56
	Total	53	
المحور_3	أقل من 5 سنوات	6	17.83
	بين 5 - 10 سنوات	6	31.83
	أكثر من 10 سنوات	41	27.63
	Total	53	
المحور_4	أقل من 5 سنوات	6	21.33
	بين 5 - 10 سنوات	6	36.83
	أكثر من 10 سنوات	41	26.39
	Total	53	

Rangs

	الوظيفةالحالية	N	Rang moyen
المحور_1	محاسب معتمد	6	31.75
	محافظ حسابات	5	15.80
	أستاذ جامعي	22	29.07
	إطار في المحاسبة والمالية	20	26.10
	Total	53	
المحور_2	محاسب معتمد	6	38.42
	محافظ حسابات	5	16.80
	أستاذ جامعي	22	27.84
	إطار في المحاسبة والمالية	20	25.20
	Total	53	
المحور_3	محاسب معتمد	6	26.58
	محافظ حسابات	5	19.30
	أستاذ جامعي	22	26.70
	إطار في المحاسبة والمالية	20	29.38
	Total	53	
المحور_4	محاسب معتمد	6	19.17
	محافظ حسابات	5	22.40
	أستاذ جامعي	22	26.50
	إطار في المحاسبة والمالية	20	31.05
	Total	53	

Test Statistics[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4
Chi-Square	3.429	1.360	.790	1.806
df	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.330	.715	.852	.614

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل العلمي

Test Statistics[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4
Chi-Square	3.809	6.057	1.772	3.494
df	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.283	.109	.621	.321

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الوظيفة الحالية

Test Statistics[a,b]

	المحور1	المحور2	المحور3	المحور4
Chi-Square	1.389	1.649	2.841	3.410
df	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.499	.439	.242	.182

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة المهنية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور_1	10.465	52	.000	.97170	.7854	1.1580
المحور_2	10.910	52	.000	1.02830	.8392	1.2174
المحور_3	8.838	52	.000	.76280	.5896	.9360
المحور_4	8.117	52	.000	.67296	.5066	.8393