

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم: محاسبة وتمويل

مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة

في قطاع غزة

"Availability Elements of Human Resources Accounting  
In Government Institutions Working In the Gaza Strip"

إعداد الطالبة:

ديمة رفيق محمد ماصة

إشراف:

أ.د. علي عبد الله شاهين

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1436هـ - 2015 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَفَعْنَا أَيْدِيَنَا مِنْكُمْ  
وَأَبْدَلْنَا أَيْدِيَنَا إِلَيْكُمْ

سورة المجادلة، آية 11

## المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، من خلال إبراز المفاهيم والأهمية التي تنطوي عليها محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس الخاصة بها وطرق تقييمها والتعرف على مدى توافرها في تلك المؤسسات. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الجوانب النظرية وتم الحصول على البيانات المدعمة لذلك من خلال الاطلاع على الكتب والأبحاث والدراسات السابقة، ولأغراض استكمال أهداف الدراسة تم تصميم استبانة خاصة لاستطلاع آراء عينة ممثلة لآراء مجتمع الدراسة البالغ عدد أفرادها (941) موظفاً حكومياً، وتم اختيار عينة طبقية من كل فئة من مكوناته بعدد (300) موظف وقد استرد من الاستبانات الموزعة عدد (283) استبانة بنسبة (94%). وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات الأولية باستخدام عدة اختبارات تتناسب مع طبيعة البيانات للوصول إلى النتائج.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة لا يلبي جميع متطلبات محاسبة الموارد البشرية، كما لا يتم معالجة بياناتها بشكل دقيق، إلى جانب عدم قدرته على تحديد تكلفه تدريب وتطوير الموارد البشرية العاملة لديه بشكل علمي دقيق، وعدم القدرة على قياس وتقييم الأثر المالي المترتب عليه.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني اجراءات وسياسات إدارية تساهم في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، والعمل على استحداث نموذج محوسب لحساب تكلفة الموارد البشرية. والعمل على نشر الوعي حول أهمية ومفاهيم محاسبة الموارد البشرية، والعمل على استخدام مدخل التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الموارد البشرية كونه أكثر المقاييس موضوعية وسهولة.

## **Abstract**

This study aim to find out the availability of elements of human Resources accounting in government institutions working in Gaza Strip, through pointing out the concept and importance of human Resources accounting, its d advantages, model of measurements, way of evaluation and determine its availability in these institutions. This study used descriptive analytical approach in studying theoretical aspects and obtaining supporting data from literature reviews of books, researches and previous studies. For the purpose of completing the goals of this study, a special questionnaire was designed to explore the opinion of study sample representing the study population of 941 governmental employees the study sample was taken as 300 employee representing all categories 283 questionnaire were received back representing 94%. These questionnaires were analyzed using SPSS software using several tests suitable with the nature of the data to reach proper results.

One of the most important finding of th study that accounting system implemented in government institutions in Gaza strip doesn't satisfy all requirements of human Resources accounting and doesn't accurately process its data. It is incapable of specifying the cost of training and development of human Resourcess working in accurate scientific method, and unable to measure and evaluate its financial impact resulting later on.

The study recommended to adapt administrative measurement and apply polices to implement human Resourcess accounting in government institutions in Gaza strip. The use of computerized model to calculate the cost of human Resourcess in government institutions in Gaza strip. Work on spreading awareness of importance and concepts of human Resourcess accounting and using historical costs to determine human Resourcess value as it is the most subjective and easy to use measure.

## الإهداء

### أهدي هذا العمل إلى:

- ✕ حبيبي وشفيعي يوم القيامة سيدي (محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم)
- ✕ الغالي الذي لطالما ساندني ودعمني بكل حب " إلى روح والدي الغالي".
- ✕ من رسمت البسمة على شفتي وأحاطتني بكل محبه واهتمام أمي الغالية.
- ✕ زوجي العزيز " عامر "
- ✕ نور عيني ومهجة قلبي ابني " أحمد "
- ✕ أخواتي وأخواني داخل وخارج ربوع الوطن

## شكر وعرافان

الحمد لله والصلوات والسلام على رسول الله " سيدنا محمد " صلى الله عليه وسلم القائل في الحديث

" لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أحمد الله العلي القدير حمداً ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه على أن وفقني وقدرني على إنجاز هذه الرسالة، وكما يشرفني في هذا المقام أن أتقدم بجزيل الشكر لكل من:

الأستاذ الدكتور: علي عبد الله شاهين الذي لم يبخل علي من علمه وخبرته الطويلة في مجال البحث العلمي حين تعجز الكلمات عن التعبير عن مدى شكري وامتناني له.

كما وأتقدم بالشكر و التقدير والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة كلاً من الدكتور ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك في الجامعة الإسلامية والاستاذ الدكتور جميل حسن النجار استاذ المحاسبة في جامعة القدس المفتوحة

كما وأتقدم بالشكر والتقدير والامتنان للدكتور سمير صافي والذي قام بإعداد التحليل الإحصائي ولم يبخل علي بخبرته في هذا المجال.

كما وأشكر الدكتور سيف الدين عودة والذي أثر بشكل كبير في سير هذه الدراسة ولم يبخل علي بالنصح والمشورة

وأخيراً أشكر كل من ساهم في إتمام هذا العمل قدم لي يد العون والمساعدة

جزاهم الله عني خير الجزاء

## الفهرس

الصفحة	البيان
ب	آية قرآنية
ج	ملخص الرسالة باللغة العربية
د	ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية
هـ	إهداء
و	شكر وعرهان
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
2	مقدمة
3	1.1 مشكلة الدراسة
4	1.2 متغيرات الدراسة
5	1.3 فرضيات الدراسة
5	1.4 أهداف الدراسة
6	1.5 أهمية الدراسة
6	1.6 دراسات سابقة
13	1.7 التعليق على الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: محاسبة الموارد البشرية</b>	
<b>المبحث الأول: مفاهيم محاسبة الموارد البشرية</b>	
16	المقدمة
17	2.1.1 مفهوم محاسبة المورد البشري
18	2.1.2 مزايا وفوائد تطبيق محاسبة الموارد البشرية
20	2.1.3 أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية
22	2.1.4 أهداف محاسبة الموارد البشرية
23	2.1.5 فروض محاسبة الموارد البشرية
24	2.1.6 صعوبات تطبيق محاسبة الموارد
25	2.1.7 الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية
25	2.1.7.1 دور محاسبية الموارد البشرية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات

الصفحة	البيان
26	2.1.7.2 دور محاسبية الموارد البشرية في مجال الرقابة
27	2.1.7.3 دور محاسبية الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد
28	2.1.8 نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية
30	2.1.9 وظائف نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية
31	2.1.10 نماذج قياس قسمه الموارد البشرية
31	1- طريقة التكلفة التاريخية (التكلفة الأصلية)
32	2- طريقة التكلفة الإستبدالية (تكلفة الإحلال)
33	3- طريقة الكلفة البديلة (الفرصة البديلة / نموذج المزايدة التنافسية)
34	4- نموذج التعويضي
34	5- نموذج المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة
35	6- نموذج تقييم مكافئات ستوكاستك
35	7- نموذج ( Jagge & Lau )
المبحث الثاني: حساب تكلفه الموارد البشرية كأصل من الأصول	
37	المقدمة
37	2.2.1 تعريف الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية
39	2.2.2 مقومات الأصول
39	2.2.2.1 معيار الملكية
42	2.2.2.2 معيار المقدرة على سداد الديون
42	2.2.2.3 معيار المقدرة الإنتاجية (الخدمية)
43	2.2.2.4 معيار الخدمات المستقبلية
43	2.2.2.5 القابلية للتحديد أو القياس
44	2.2.3 مكونات الموارد البشرية
44	2.2.3.1 المكونات المادية
44	2.2.3.2 المكونات النفسية
45	2.2.4 استنفاد تكلفة الموارد البشرية
46	2.2.5 الموارد البشرية في ظل المبادئ والفروض المحاسبية
47	1- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.



الصفحة	البيان
48	2- مبدأ الإفصاح والعلانية.
48	3- مبدأ الموضوعية.
48	4- مبدأ الأهمية النسبية.
49	5- مبدأ تحقق الإيراد.
50	6- فرض الاستمرارية والدورية.
50	2.2.6 التكلفة الأصلية للموارد البشرية
53	2.2.6.1 تكلفة الحصول على الموارد البشرية
53	2.2.6.2 تكلفة التعلم
54	2.2.6.3 تكلفة الإحلال للموارد البشرية
54	2.2.6.3.1 تكلفة الإحلال الوظيفي
55	2.2.6.3.2 تكلفة الإحلال الشخصي
<b>الفصل الثالث: الاطار التطبيقي للدراسة</b>	
<b>المبحث الأول: قانون الخدمة المدنية وتعديلاته</b>	
57	المقدمة
57	3.1.1 قانون الخدمة المدنية
<b>المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات</b>	
61	المقدمة
61	3.2.1 منهجية الدراسة
62	3.2.2 مجتمع وعينة الدراسة
63	3.2.3 أداة الدراسة
65	3.2.4 خطوات بناء الاستبانة
65	3.2.5 صدق الاستبانة
71	3.2.6 ثبات الاستبانة
73	3.2.7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
<b>المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج</b>	
75	المقدمة
75	3.3.1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

الصفحة	البيان
80	3.3.2 اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج
97	3.3.3 تحليل فقرات الإستبانه
الفصل الرابع: النتائج والتوصيات	
105	4.1 نتائج الدراسة
106	4.2 توصيات الدراسة
107	4.3 الدراسات المستقبلية
108	4.4 قائمة المراجع
114	4.5 الملاحق

## قائمة الجداول

م.م	البيان	الصفحة
1-	جدول رقم ( 1.3 ) توزيع مجتمع الدراسة	63
2-	جدول رقم ( 2.3 ) درجات مقياس ليكرت الخماسي	64
3-	جدول رقم (3.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال	67
4-	جدول رقم (4.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال	68
5-	جدول رقم (5.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة " والدرجة الكلية للمجال	69
6-	جدول رقم (6.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار " والدرجة الكلية للمجال	70
7-	جدول رقم (7.3) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للإستبانة	71
8-	جدول رقم (8.3) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	72
9-	جدول رقم (9.3) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	73
10-	جدول رقم ( 10.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب الحالة الاجتماعية	73
11-	جدول رقم ( 11.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	75
12-	جدول رقم ( 12.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	76
13-	جدول رقم ( 13.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة بالسنوات	77
14-	جدول رقم ( 14.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	78
15-	جدول رقم ( 15.3 ) توزيع عينة الدراسة حسب العمر	79
16-	جدول رقم (16.3) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " توفر الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة "	81
17-	جدول رقم (17.3) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة "	85
18-	جدول رقم (18.3) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة "	89
19-	جدول رقم (19.3) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار "	93
20-	جدول رقم (20.3) نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - الحالة الاجتماعية	97
21-	جدول رقم (21.3) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المسمى الوظيفي	98

الصفحة	البيان	م.
99	جدول رقم (22.3) نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - طبيعة العمل	-22
101	جدول رقم (23.3) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - الخبرة	-23
102	جدول رقم (24.3) نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي	-24
103	جدول رقم (25.3) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - العمر	-25

### قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	م.
4	شكل رقم (1.1) يوضح متغيرات الدراسة	-1
21	شكل رقم (1.2) يوضح أثر محاسبة الموارد البشرية على النتائج النهائية لنشاط المؤسسة	-2
52	شكل رقم (2.2) يوضح التكلفة الأصلية للموارد البشرية	-3

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### مقدمة

1.1 مشكلة الدراسة

1.2 متغيرات الدراسة

1.3 فرضيات الدراسة

1.4 أهداف الدراسة

1.5 أهمية الدراسة

1.6 الدراسات السابقة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### المقدمة:

يعتبر العنصر البشري أساس ومحور كل المجتمعات الإنسانية حيث إن جميع الأنظمة التي يتعامل معها المجتمع الإنساني تعتمد بشكل رئيس على العنصر البشري سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (سالم، 2008: 5).

وقد زاد الاهتمام بالعنصر البشري في ظل التقدم التقني الحاصل والذي تشهده المجتمعات بسبب الاعتماد عليه بشكل كبير في تحقيق أهداف المؤسسة بحيث يستحق أن يعتبر ويعامل كأصل استثماري من أصول المؤسسة، فلا بد من تحديد احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية، والعمل على توفيرها بالأعداد والكفاءات التي تتناسب مع احتياجاتها، والعمل على استخدامها الاستخدام الأمثل (درة؛ والصباع، 2008: 3).

وتواجه إدارة ومحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات سواء في القطاع العام أو الخاص في العالم ككل تحديات هائلة، والذي يعُج بالتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية (النجار، 2008: 4).

لذلك فإن موضوع محاسبة الموارد البشرية (human Resources accounting) من الموضوعات المهمة في مجال المحاسبة، حيث ترجع بداية الاهتمام بهذا الموضوع إلى مطلع الستينيات من القرن العشرين (سالم، 2008: 10).

وتهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالمؤسسة، كما تساهم في قياس تكلفة الموارد البشرية، وتسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة، والمتمثلة في الاستخدام الأفضل للعنصر البشري في المؤسسة (الجعيدي، 2007: 4).

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية للموارد البشرية للمؤسسة، والتي يجب متابعتها وقياسها، ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة زمنية محددة، من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة العليا في عمليات اتخاذ القرارات بشأن القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية من خلال تطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين (سالم، 2008: 3).

ونتيجة هذا الاهتمام المتزايد نحو محاسبة الموارد البشرية، فإن الحاجة تبدو أيضا ضرورة البحث عن مقومات والأسس الواجب توافرها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية خاصة في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية تتميز بازدياد الحاجة للعنصر البشري في المؤسسات الحكومية العاملة في فلسطين والبالغ عددها (18) وزارة و(16) سلطة وهيئة (www.gcc.gov.ps، 2014/10/2م).

### 1.1 مشكلة الدراسة

تكمن أهمية محاسبة الموارد البشرية في تقديم المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة مما يدعو إلى البحث عن مدى توفر نظام محاسبي ملائم يعمل على خدمة وفحص متطلبات مثل هذا القرار، وبالتالي توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية بغرض تشخيص المشكلة والعمل على زيادة قيمة المؤسسة وتطوير أداء العاملين فيها، ومن هنا ينبع السؤال الرئيس لمشكلة الدراسة وهو:

ما مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة؟

#### ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى وعي الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لأهمية محاسبة الموارد البشرية؟
- ما مدى توفر بناء تنظيمي صحيح وقادر على المساهمة في تلبية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى الاعتماد على نظام محاسبي ورقابي ملائمين يمكن من خلالهما تطبيق محاسبية الموارد البشرية؟
- ما مدى توفر أنظمة تقنية والية متطورة في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة؟

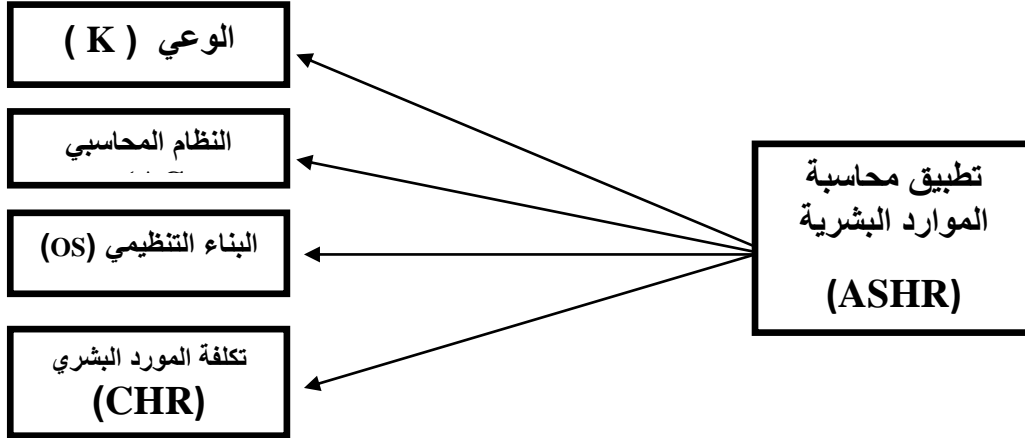
## 1.2 متغيرات الدراسة:

### 1.2.1 المتغير التابع:

تطبيق نظام لمحاكاة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، ويشار إليه بالرمز Accounting system of human Resources (ASHR).

### 1.2.2 المتغيرات المستقلة:

- وجود وعي بأهمية محاسبة الموارد البشرية لدى الإدارة العليا في المؤسسة، ويرمز له بالرمز Knowledge (k).
- وضوح البناء التنظيمي في المؤسسة، ويرمز له بالرمز Organizational Structure (OS).
- وجود نظام محاسبي ملائم لدى المؤسسة، ويرمز له بالرمز Accounting System (AS).
- تحديد تكلفة المورد البشري في المؤسسة، ويرمز له بالرمز Cost Human Recourse (CHR).



شكل رقم (1.1)

يوضح نموذج ربط العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة



### 1.3 فرضيات الدراسة:

- يوجد وعي كافي لدى الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة حول أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- يوجد بناء تنظيمي سليم في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- يوجد أنظمة محاسبية ملائمة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- يتم تحديد تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة مما يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية
- يوجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات الباحثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى للبيانات الشخصية (الحالة الاجتماعية، المسمى الوظيفي، طبيعة العمل، الخبرة بالسنوات، المؤهل العلمي، العمر).

### 1.4: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة للتعرف على مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، من خلال إبراز مفهوم وتطور محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس الخاصة بها وطرق تقييمها والعمل على تحديد مدى توافرها في تلك المؤسسات من خلال الوقوف على ما يلي:

1. التعرف على أهمية ودور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.
2. التعرف على مدى إدراك الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لأهمية محاسبة الموارد البشرية.
3. الوقوف على مدى اعتماد الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة على محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات.

4. الوقوف على واقع ومدى توفر مقومات محاسبة المورد البشري في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.

5. الخروج ببعض التوصيات ذات العلاقة والتي يمكن الاستفادة منها من قبل متخذي القرارات في تفعيل نظام محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.

## 1.5: أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الاهتمام المتزايد بالعنصر البشري والنمو الملحوظ في عدد الأنشطة التي تعتمد عليها المؤسسة مما ينعكس إيجاباً على تطور الأداء فيها وبالتالي زيادة كفاءتها وفعاليتها في إتمام الأعمال الموكولة إليها مما يدعم دورها بين المؤسسات الأخرى، وبالتالي فإن الإدراك السليم لأهمية محاسبة الموارد البشرية وضرورة توفر المقومات اللازمة لمحاسبة هذا المورد والذي من شأنه زيادة التركيز على أهمية هذا العنصر كمورد واعتبار التكاليف الخاصة به استثماراً طويلاً للأجل للمنظمة يعود عليها بالنفع من خلال زيادة إنتاجيتها لاسيما وان الاستخدام الأمثل للموارد البشرية هو السبيل لتطور ورقي الوحدة الاقتصادية وتطور أدائها بما يخدم كافة مكونات المجتمع ويساهم في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي لأفراده في ظل التطور التكنولوجي الذي تفرضه طبيعة الظروف والمتغيرات المحلية والدولية، الأمر الذي تساهم في زيادة كفاءه منشآت الأعمال وتحقيق الاستفادة القصوى من مواردها البشرية خدمة لأغراض التطور والنمو المنشود لكافة مؤسسات الوطن.

## 1.6: الدراسات السابقة:

### 1.6.1: الدراسات العربية:

1. دراسة (زويلف، 2014) بعنوان: "العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك والمتمثلة في (الحجم، والعمر، وطبيعة النشاط، والربحية، والجنسية) في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير مؤشر لقياس مستوى الإفصاح عن هذه الموارد في التقارير المالية السنوية للبنوك.

وكان من أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة إن مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن وأن هناك تأثيراً معنوياً لخصائص البنك ما عدا خاصية طبيعة نشاط البنك، وأن هذا النوع من الإفصاح طوعي حيث لا يوجد معيار محاسبي خاص بالموارد البشرية ضمن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة القيام بمثل هذه الدراسة في قطاعات اقتصادية أخرى ضمن البيئة الأردنية بغرض إجراء المقارنة للوقوف على مدى التشابه والاختلاف بين هذه القطاعات في مجال الإفصاح عن الموارد البشرية وأن يتم تناول متغيرات أخرى لم يتم اختبارها في هذه الدراسة مثل الرفع المالي والسيولة، وهيكلة الملكية.

## 2. دراسة (عودة، 2013) بعنوان: "واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعلية العمل الإداري في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظم المعلومات الموارد البشرية وأثرها على فاعلية العمل الإداري في المنظمات غير الحكومية العاملة في قطاع غزة وذلك لأهمية إدارة الموارد البشرية وتأثيرها على سير العملية الإدارية داخل الجمعيات، وقد عملت الدراسة على توضيح الدور الذي تسهمه نظم معلومات الموارد البشرية المحسوبة في نجاح العمليات الإدارية في الجمعيات، وبلغ حجم عينه الدراسة (100) استبانته وزعت على مسؤولي قسم الموارد البشرية أو من ينوب عنهم في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة والبالغ عددهم (887) منظمة.

وكان من أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة وجود علاقة بين تطبيق نظم معلومات الموارد المحسوبة وبين فاعلية العمل الإداري البشرية في الجمعيات، كما أظهرت النتائج توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظم المعلومات، كما يتم تطبيق عمليات النظام المحسوبة لإدارة نظم معلومات الموارد البشرية، ويحتاج العاملون على هذه النظم للتدريب بصفة مستمرة للتغلب على نقص الخبرة التكنولوجية وتحديد جهة متخصصة في الجمعية لإدارة هذه النظم.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة بتفعيل وتطوير تطبيق نظم المعلومات الموارد البشرية في جميع وظائف إدارة الموارد البشرية في الجمعية، والاعتماد على جهات متخصصة لتدريب العاملين على النظام بصفة مستمرة للتغلب على نقص الخبرة التكنولوجية.

### 3. دراسة (سالم، 2008) بعنوان: "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية".

هدفت هذه الدراسة 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 من أجل توجيه المزيد من هذا الاهتمام بالعنصر البشري كونه يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة، حيث بلغ حجم عينه الدراسة عاملين من فئات متخذي القرارات (أعضاء مجلس الإدارة، المدراء الماليين والإداريين، رؤساء أقسام المحاسبة، رؤساء أقسام شؤون الموظفين) لدى (100) شركه.

ومن أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة وجود اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية، إلا انه يوجد اهمال في التسجيل المحاسبي للموارد البشرية، ورسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر مزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواه في التقارير وتوفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وتحقيق الاستغلال الامثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة هو ضرورة التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشأة والاهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المنشآت بقياس رأس مالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية.

### 4. دراسة (الجعدي، 2007) بعنوان: "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وإلى ضرورة إبداء الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات وخاصة فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية ببياناتها، وكانت عينة الدراسة عينة شاملة لجميع أفراد المجتمع نظراً لصغر حجمها والبالغ عددهم (48) من العاملين في الدائرتين المالية وشؤون الموظفين .

ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود وعي لدى المسؤولين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية، ولكن دون أن تعمل تلك

الجامعات على تطبيق أنظمة محاسبية يمكن أن تلبي متطلبات المحاسبة عن الموارد البشرية، وبالتالي الاستفادة من تلك المعلومات في دعم القرارات الإدارية.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة ضرورة اتخاذ الاجراءات والسياسات الإدارية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية والعمل على تحديد قيمة الموارد البشرية تبعاً لمدخل التكلفة التاريخية لأن هذا المقياس أكثر موضوعية وسهولة في التطبيق من غيره، وإن هذا القياس للموارد البشرية سيؤدي إلى جعل القوائم المالية أكثر إفصاحاً.

**5.دراسة (جابر، 2007) بعنوان: "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية".**

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات في المنظمة الاقتصادية الدنماركية للمساعدة في تنظيم البيانات وتشغيلها لإخراجها كمنتج في صورة معلومات يمكن أن تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فعالية بما يخص الموارد البشرية.

ومن أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن الشركات في الدول الغربية قد اهتمت بالاستثمار بكثافة في العنصر البشري حيث أنه هو الذي يستطيع إيجاد حلول إبداعية في مجال الإنتاج، و وجود تطبيق نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة هو ضرورة التعامل مع الموارد البشرية على أساس أنها ثروة ليست فقط للشركات والمؤسسات، وإنما للدولة نفسها وكلما تم الارتقاء بمهاراتها أدى ذلك إلى المساهمة في التقدم الاقتصادي.

**6.دراسة (الجندي، 2005) بعنوان: "قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة".**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة بناء نموذج يهدف إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري في جمهورية مصر العربية من خلال الفهم الواضح لمكونات رأس المال الفكري وبيان الأهمية المتنامية له كعنصر متميز وهام ضمن منظومة متكاملة لإدارة وتقييم هذا العنصر والتي اقترحت في الفكر المحاسبي بهذا الصدد سواء العامة أو الخاصة.

و من أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة عمل نموذج مقترح لقياس وتقييم رأس المال الفكري مما قد ينعكس بالتالي على الاقتراب من إيجاد قيمة عادلة وصحيحة لقيمة المنشأة.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة بأن عدم تضمين الأصول البشرية والمعرفية والمعنوية التي لها أثر على الأداء المستقبلي في التقارير الخاصة بالمنشأة يجعل هذا التقرير ذات صور ضئيلة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

#### 7. دراسة (مسعود؛ 2004) بعنوان: "محاسبة الموارد البشرية".

هدفت الدراسة إلى تحليل ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق في الجزائر، وبينت أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لا زالت تعترضها الكثير من المشاكل، رغم أنه بدأ واضحاً ضرورة إظهار الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.

وكان من أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة دور محاسبة الموارد البشرية في عملية إعداد موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عملية الاستقطاب والتدريب والاختيار.

ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفة وقيمة العنصر البشري في التنظيم.

قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفة وقيمة العنصر البشري في التنظيم.

#### 8. دراسة (حمادة، 2002) بعنوان: "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى اثبات استثمار الموارد البشرية كمورد اقتصادي وبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق الغايات الاستراتيجية وبشكل خاص في قطاع الخدمات وتوضيح كيفية الإفصاح عن قيمة وتكلفة تلك الموارد وذلك بالتطبيق العملي لأساليب محاسبة الموارد البشرية، و مجتمع الدراسة مكون من كافة أعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة دمشق في حين بلغ عدد أفراد عينه الدراسة " 166 " شخص.

وكان من أبرز النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تتضمن الاستغلال الأمثل لتلك الموارد في حال معاملتها كأصول، وأن استبعادها من قائمة المركز المالي يعتبر قصوراً في الوظيفة المحاسبية والإدارية، كذلك ربطت الدراسة قيام المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها المثالي بضرورة وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزود المعلومات عن الموارد البشرية للمنشأة ضمن قوائم مالية ذات موضوعية وثقة ومصداقية. ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة ضرورة قياس أن تتضمن القوائم المالية الموارد البشرية كأصل وأن يتم قياس اهلاك الأصل (استنفاده) وذلك من خلال قيمة الأصل وعمره الإنتاجي ومن ثم احتساب قسط الاستنفاد على مدى سنوات الخدمة.

## 1.6.2 : الدراسات الأجنبية:

### 1. دراسة (AL-Mamun,2009) بعنوان:

#### "Human Resource Accounting Disclosure of Bangladeshi Companies and its Association With Characteristics".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان طبيعة العلاقة بين خصائص الشركات ومستوى الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية فيها من خلال اخذ عينة عشوائية لـ (55) شركة بنغلادش.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات المختارة تفصح بنسبة 25% من فقرات محاسبة الموارد البشرية. وأن هناك علاقة ارتباط دالة إحصائياً بين حجم الشركة وربحيتها بالإضافة إلى أنه لا يؤثر الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية على عمر الشركة.

### 2. دراسة (Wang,2006) بعنوان:

#### "Human Capital Accounting And the System of National Accounts Extension".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الأهمية النسبية لنظام المحاسبة على رأس المال البشري في الحسابات القومية، وأظهرت الدراسة أن إدراج قيمة رأس المال البشري في إطار نظام الحسابات القومية سوف يعمل على تحقيق مساهمة في اتجاه زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة، كما تعرضت الدراسة لأهم التغيرات التي تحدث في المدخلات والمخرجات للحسابات القومية عند قياس وتقييم الأصول البشرية- التي تم تقسيمها إلى نوعين رأس المال البشري مثل العمال ورأس المال الفكري مثل المدراء والعلماء - وإدخالها ضمن الحسابات القومية.

وأكدت الدراسة على أن نظرية رأس المال تجتذب اهتمامات غير مسبوقه في ظل المحاسبة التقليدية.

وأوصت الدراسة أن رأس المال البشري المستثمر في مجال التدريب والتعليم، لابد أن يدخل في حسابات الاستثمارات وحسابات الأصول للمؤسسات.

### 3.دراسة (Herman,2005) بعنوان:

#### **Human Resources Accountanting Transmission: Shifting from Failer to A Future.**

هدفت الدراسة إلى عرض مواقف واستنتاجات العلماء حول فرضية فشل مدخل الأصول في التطبيق على محاسبة الموارد البشرية ، وعرضت الدراسة نموذج لتقييم الموارد البشرية يعتمد على قياس المسئوليات التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب وتوظيف الفرد، حيث أن هذا المدخل يسمح بتوفير المزيد من المعلومات المالية، وتوقعت الدراسة حدوث تحسن على عملية القياس المحاسبي للأصول البشرية ويعود ذلك إلى زيادة الاهتمام من قبل الجهات الخارجية بالتقارير الخاصة بالأصول البشرية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل القواعد المحاسبية لكي تتيح إظهار قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم المالية.

### 4.دراسة (Flamholtz,2005) بعنوان:

#### **Conceptualizing and Measuring The Economic Value of Human Capital.**

هدفت هذه الدراسة إلى عرض عدد من المفاهيم المختلفة ذات الصلة برأس المال البشري، حيث بينت أن رأس المال البشري يتكون من ثلاثة أنواع تتمثل في القيمة الاقتصادية في الأفراد، القيمة الاقتصادية للجماعات أو الفرق بينها ، والقيمة الاقتصادية لمجموع الموارد البشرية في المنظمة، كما بينت الدراسة أن رأس المال الفكري والبشري هو مكون رئيسي من مكونات الموارد البشرية التي ينبغي بالمحاسبة عنها وقياسها وأن له دور كبير في نجاح المشروع وتأثير هام على الأداء المالي.

### 5. دراسة (Shakir,2002) بعنوان:

#### **Human Resources Accounting (H.R.A.) Practices, A Suggested model For Arithmetic Procedures.**

هدفت هذه الدراسة لاستعراض غالبية النماذج والطرق التي وضعتها الدراسات والبحوث السابقة لقياس وتقييم الموارد البشرية، والبحث عن اليات تطبيق لتلك النماذج المتوفرة لقياس وتقييم الموارد البشرية على ثلاث من الشركات الأجنبية المختارة العاملة في البيئة الأردنية



بهدف بيان الصعوبات والمعوقات المرافقة لكل نموذج، وذلك من أجل تطوير مقترح يصبح صالحاً للتطبيق في البيئة المحلية الأردنية. كما تطرق البحث إلى عملية تطوير نموذج لقياس وتقييم الموارد البشرية بالشكل الذي يتلافى السلبيات التي عانت منها النماذج السابقة من خلال التركيز على العناصر الأهم في عملية القياس والتقييم للموارد البشرية بدلاً من العناصر التي ليس لها تأثير أو يصعب توفير متطلباتها ضمن الشركات والمؤسسات المحلية.

#### 6. دراسة (Soledad,1999) بعنوان:

#### "Human Resourcess Accounting".

هدفت الدراسة إلى توضيح أسس المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في المنظمات ومنشآت الأعمال بطريقة منهجية، وذلك من خلال تحليل وتسجيل التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية، كما أكدت على إمكانية إدراج تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول كما هو الحال بالنسبة لباقي البيانات المالية الأخرى، وقد ركزت الدراسة على معالجة تكاليف التدريب ودراسة البدائل المختلفة حول تسجيلها، وبعد عرض وتحليل مفصل لها توصلت الدراسة إلى أن تكاليف التدريب يمكن أن يتم معاملتها بطريقة مماثلة للطريقة التي يعامل بها أي حساب من حسابات الأصول الرأسمالية، كذلك ألقت الدراسة الضوء على طرق معالجة وتسجيل التعويضات ومكافآت ترك العمل مع الاقتراح بضرورة تسجيلها كنفقات استثمارية رأسمالية وليس كمصاريف جارية.

#### 1.6.3: التعليق على الدراسات السابقة:

ركزت معظم الدراسات السابقة على اعتبار الموارد البشرية هي موارد ذات قيمة يجب أن تحظى بالاهتمام الكافي وأن يتم الاستثمار فيها والمحاسبة عنها، واستعرضت بعض الدراسات طرق ونماذج القياس للموارد البشرية، وإبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية وتقييم مدى ملاءمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت في أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول، ومعالجتها محاسبياً بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري، مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية والتأكيد على دور و أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في توفير المعلومات المالية والكمية للمستخدمين والتي تساعد على استخدام الموارد البشرية بكفاءة وفعالية.

وأشارت بعض هذه الدراسات إلى أهمية نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية والذي يمكن أن يتكامل مع نظام إدارة الموارد البشرية.

ويلاحظ أن الدراسات السابقة لم تتفق على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن أن يمثل النموذج الموضوعي الملائم لتقييم وقياس الموارد البشرية مما أدى إلى اختلاف في تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على القرارات المالية والإدارية حسب طريقة القياس المستخدمة.

كما أن الدراسات السابقة قد تمت في بلدان مختلفة، وعليه تأتي هذه الدراسة في بيئة محلية مختلفة وتتعلق بالمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة (فلسطين) وبالتالي نسلط الضوء على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وطرق وأساليب القياس المحاسبي لهذه التكلفة مع الترميز على أهمية المحاسبة عن هذا المورد الاجتماعي الهام بهدف حث المسؤولين وتوعيتهم نحو أهمية هذا المورد وضرورة الاهتمام به وتطبيق القواعد والأسس اللازمة للمحاسبة عنه وتوفير المعلومات اللازمة لدعم كفاءة وفاعلية الموارد البشرية.

## الفصل الثاني

### محاسبة الموارد البشرية

## Accounting Human Resources

### المقدمة

2.1: المبحث الأول: مفاهيم محاسبة الموارد البشرية

2.2: المبحث الثاني: احتساب تكلفة الموارد البشرية كأصل من الأصول

## المبحث الأول

### مفاهيم محاسبة الموارد البشرية

### Concepts of Accounting Human Resources

#### المقدمة:

تقوم الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية (Human Resources accounting) على القيمة الاقتصادية (Economic Value) التي تتمثل في تقديم بيانات تفصيلية عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال.

إن من شأن هذه البيانات والمعلومات مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية (العاملين) في المؤسسة والعمل على زيادة مهارتهم وإنتاجيتهم من خلال تطبيق البرامج التعليمية والتدريبية لهم، ويعتبر البعض محاسبة الموارد البشرية أداة إدارية تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة بالموارد البشرية وتعمل على توصيل المعلومات إلى المستخدمين ومتخذي القرارات المالية والإدارية.

ويعتبر العنصر البشري من العناصر المهمة التي تحيا بها منظمات الأعمال فهو المحرك الأساسي لجميع نشاطات المنظمة ومصدر من المصادر المهمة لفاعليتها وخاصة عندما يتميز بنوعية مهاريه ومعرفية وقدرات وقابليات تتلاءم مع طبيعة الأعمال التي يمارسها في المنظمة (الهيئي، 2003: 221)، و كلما أحسنت المنظمات استثمار مواردها البشرية التي تتحكم في بقية الموارد الأخرى، أصبحت أكثر قدرة على تحقيق أهدافها وبكفاءة أعلى. (السالم؛ وصالح، 2002: 115).

لذلك يعتبر العنصر البشري من أهم عناصر الإنتاج في المنظمة، ويعد الاستثمار فيها من أفضل الاستثمارات حيث يحقق الميزة التنافسية التي يصعب على المؤسسات تقليدها وأكثر عرضة للتأثر بالتغيرات البيئية الداخلية والخارجية وعن طريقه تتمكن المنظمة من إحراز الكثير من المزايا التنافسية التي تمكنها من مواجهة التحديات البيئية وضمان الاستمرار والبقاء (الهيئي، 2003: 11).

كما وأن الاهتمام بالموارد البشرية ورعايتها في وقتنا الحاضر توليه كلاً من الدول المتقدمة والنامية على السواء اهتماماً كبيراً، ويرجع هذا الاهتمام إلى كون الموارد البشرية تمثل عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج (عبد الباقي، 2001: 1).

### 2.1.1: مفهوم محاسبة المورد البشري: (Concept of Human Resources Accounting)

نشأت محاسبة الموارد البشرية وبشكل متوازي، نتيجة تطور أحد مدارس علم إدارة الأفراد والتي تسمى " مدرسة الموارد البشرية " والتي تفترض أن البشر هو موارد تنظيمية ذات قيمة (الجعدي، 2007: 40)، وأن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعتبر مفهوماً فلسفياً (Philosophical Concept)، فهو ليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ محددة وإنما مفهوماً يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري (Human Capital) وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة الإدارة (جابر، 2007: 33).

أي أن مفهوم الموارد البشرية يضع الإنسان على نفس مستوى الموارد المجتمعية الأخرى حيث انه مورد من أعلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقة منتجة ونافعة، ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحول في الموارد الأخرى وهو الموظف لها، وهو بذاته مورد لا تتضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من اجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى (سالم، 2008: 23)، ويوجد العديد من التعريفات التي تناولت المحاسبة عن الموارد البشرية (Definition of Human Resources Accounting) من عدة زوايا أهمها:

- عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي في تقريرها الأول عام 1973 المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها: " عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها ومتخذي القرارات (الأطراف المعنية)" (AAA, Committee on Human Resources accounting, 1973:169).

- كما عرفت المحاسبة عن تلك الموارد بأنها " عبارة عن عملية قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بالمشروع" (فلامهولتز، 1992).

- ثم أورد الكسندر (Alexander) تعريفاً لمحاسبة الموارد البشرية بأنها تعتبر امتداداً للمبادئ المحاسبية لمقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبراً عنها بقيم نقدية" (علي، 1997: 296).

- ثم جاء تعريف كلاً من ليكرت وبروس (Lickert and bores) بأن محاسبة الموارد البشرية هي "عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية للأصول الإنسانية" (فتوح، 2000: 24) وعرفت أيضاً بأنها: " أداة قياس الموارد البشرية قياساً كمياً من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عملياً، والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات (سالم، 2008: 25).

وحول التعريفات السابقة يتبين أن الإطار العام لنظام محاسبة الموارد البشرية يتمثل في مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بها بغرض إيصالها للأطراف ذات المصلحة، وذلك من خلال (تحديد قيمة الموارد البشرية، وقياس تكلفة أو قيمة المورد البشري، واستقصاء الأسباب المعرفية والسلوكية لمثل تلك المعلومات).

**وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تتمثل في الآتي:**

- محاسبة الموارد البرية هي أداة قياس وليست فرعاً مستقلاً، بل تحسيناً للنظم الموجودة.
- محاسبة الموارد البشرية تعترف بأساليب القياس والتي يمكن تطبيقها عملياً.
- قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته بل وسيلة للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية منها والخارجية.

## **2.1.2: مزايا وفوائد تطبيق محاسبة الموارد البشرية ( Benefits and Advantages of Human Resources Accounting):**

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المساعدة للمستويات الإدارية المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة. وتوفر الإطار الموضوعي والعلمي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالاستبدال مثلاً، بالإضافة إلى التحفيز على الأخذ في الاعتبار مفهوم إدارة رأسمال البشري عند اتخاذ أي قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالمنشأة بشكل عام.

وهناك عدة مزايا لمحاسبة الموارد البشرية، منها (الحيالي، 2004: 298):

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات التي تواجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني.
- استحداث أصول جديدة هي الأصول الإنسانية ضمن المركز المالي للمنظمة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة ثقلها في السوق.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية، المنظمة في القيام بمسئوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى الأهداف الإنتاجية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية، الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء على المنظمة إلى أنهم أصول، مما يزيد من اهتمام الإدارة بتطوير الموارد البشرية، واعتبار العاملين في المؤسسة ليسوا فقط أدوات إنتاجية بل أعضاء مشاركين في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية
- تشجيع عملية الاقتراض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تم زيادتها نتيجة زيادة الأصول البشرية.

أي أن محاسبة الموارد البشرية لها غرض مزدوج فهي بالإضافة إلى كونها أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية فهي نظاماً لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية.

### 2.1.3: أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية: (Importance of Human Resources Accounting)

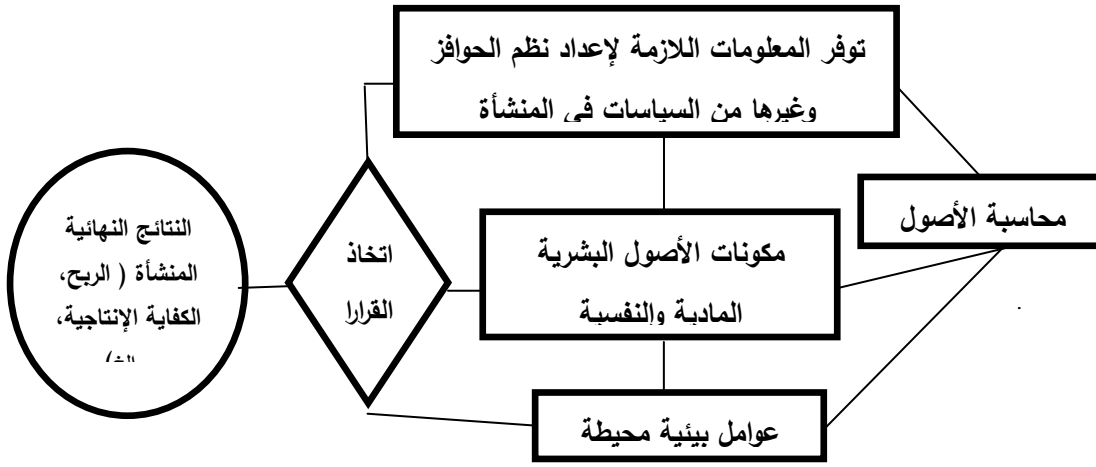
إن الاستخدام الأمثل للموارد البشرية هو مدخل حديث يعمل على زيادة فعالية المنظمة ويساعدها على إشباع حاجات العاملين في ذات الوقت على اعتبارهما حاجات مشتركة، فهو يركز على العنصر البشري باعتباره مورداً وليس عاملاً إنتاجياً فقط (أي أن العنصر البشري هو استثمار يتم من خلاله تحقيق عوائد مالية على المدى الطويل للمنظمة من خلال زيادة الإنتاجية وإدارته بشكل سليم، وقد أدى الاهتمام بهذا الأمر إلى قيام غالبية المنشآت بتكوين قسم خاص تحت مسمى " إدارة الموارد البشرية" يكون مسؤولاً عن استقطاب العاملين المؤهلين، وإقامة الدورات التدريبية لتحسين مهاراتهم.

ومن العوامل التي ساعدت على الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية أهمها:

- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشآت (فلامهولتر، 1992: 4).
- ازدياد الحاجة إلى الأفراد العاملين للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال للمنشأة (المرجع السابق: 4).
- تعتبر الموارد البشرية من أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية (جابر، 2007: 34).
- تعتبر الموارد البشرية أن لها قيمة سوقية تؤثر في القيمة السوقية للمنشأة (الحيالي، 2004: 295).
- التطورات والتغيرات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية والتي نتج عنها قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في المؤسسات (المرجع السابق: 295).
- تعطي محاسبة الموارد البشرية دلالات هامة لبعض النسب والمؤثرات المالية والمحاسبية (جمعة، 1991: 127).
- أن تجاهل أهمية محاسبة الموارد البشرية وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عنها يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، وعدم قيام المشروع بإنجاز أهدافه بالشكل المناسب نتيجة عدم إيمان العناصر البشرية بأهداف المشروع يحكم عليه بالفشل.. الخ (القاضي، 2001: 30).



وبذلك لم تعد قيمة المؤسسة تقاس عن طريق الطرق التقليدية للأصول فقط والمباني والمنشآت وخطوط الإنتاج، ولكن الأمر تطور وأصبحت قيمة المؤسسة تقاس من خلال دور وأهمية المورد البشري كجزء مهم من القيمة الإجمالية للمؤسسة، وبالتالي فإن محاسبة الأصول البشرية تؤثر في ازدهار أعمال المؤسسة، وكذلك النتائج النهائية للنشاط الذي تمارسه. ويوضح في الشكل رقم (1.2) تأثير محاسبة الموارد البشرية على تلك النتائج:



شكل رقم (1.2)

أثر محاسبة الموارد البشرية على النتائج النهائية لنشاط المؤسسة

المصدر: حسبو، 1981، ص60

ومن بيانات الشكل السابق يمكن توضيح ما يلي:

- يوجد تأثير للعوامل البيئية المحيطة كالحالة الاقتصادية والاجتماعية ومستوى التعليم في عملية محاسبة وتكوين الأصول البشرية، وقبول الفرع الجديد من فروع علم المحاسبة وهو محاسبة الموارد البشرية.

- تتأثر محاسبة الموارد البشرية بمكونات الموارد البشرية المادية والنفسية حيث تتمثل المكونات المادية في الجهود المبذولة في اختيار الموظفين وتدريبهم من قبل المؤسسة أما والمكونات النفسية تتمثل في مدى تفاعل الأفراد ورغبتهم في العمل.
- تعمل محاسبة الموارد البشرية على توفير القدر الكافي من المعلومات التي تؤثر في السياسات العامة للمؤسسة.
- تؤثر النتائج النهائية لنشاط المؤسسة في عملية اتخاذ القرار حيث يتم مراعاة العوامل البيئية ومكونات الأصول اللازمة والتي بمجموعها تمثل التغذية الراجعة للمعلومات.

#### 2.1.4: أهداف محاسبة الموارد البشرية (Objectives of Human Resources Accounting):

- يتجلى الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة، كما تهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات صحيحة وموثقة في الوقت المناسب للمستفيدين حيث تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:
- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بأسلوب يعطي نتائج أكثر موضوعية (فتوح، 2000: 43).
- مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة، بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل لها، وربطها بعمليات المؤسسة (المرجع السابق: 43).
- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية والمتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات الاستغناء أو التوظيف لأحد العناصر البشرية (المرجع السابق: 44).
- تحديد أثر برامج خفض التكاليف بما يخص الموارد البشرية (المرجع السابق: 44).
- مساعدة الإدارة على الرقابة على الموارد البشرية واستخدامها بأفضل كفاءة ممكنة (سالم، 2008: 23).
- مساعدة المؤسسات الحكومية في قياس الأداء الاجتماعي للمنشأة واتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومي (المرجع السابق: 23).
- بيان كيفية الإفصاح عن التكاليف وقيمة الموارد البشرية (المرجع السابق: 24).

- إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد (آدم، 1999:103).
- الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية (مرجع سابق:103).

### 2.1.5: فروض محاسبة الموارد البشرية: (Assumptions of Human Resources Accounting)

- تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض، ومن أهمها ما يلي:
1. ان توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية (الهيبي، 2003:313).
  2. إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أساس أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية، ويمكن اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة يخضع لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد (المرجع السابق:313).
  3. ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، حتى يتم من خلالها الوقوف على تكلفة وقيمة الموارد البشرية اللازمة لقياس ما عليه وقياس كفاءة الإدارة، فهي مفيدة في عمليات التخطيط واختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة تلك الموارد (مسعود، 2004:133).
  4. ان الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة، فالمورد البشري قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في الجهد والوقت الذي يبذل لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وقيمة اقتصادية غير مباشرة (المرجع السابق: 133).
  5. ان قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجود في المنشأة، حيث تتطور هذه الموارد عن طريق زيادة الكفاءة، مما ينعكس إيجابا على مستوى إنتاجية تلك الموارد.(المرجع السابق: 133).

**2.1.6: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية: Difficulties in the (application of human Resources accounting)**

ان معالجة الموارد البشرية في المؤسسة باعتبارها أصلاً من الأصول وإن كان يعد سهلاً من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه في الحياة العملية يواجه صعوبات عديدة تتعلق بتحديد قيمة تلك الأصول، وبالتالي قيمة الاستهلاك الخاص بها بالإضافة إلى صعوبات أخرى أهمها (معروف، 1986: 52):

- وجود درجة عالية من الذاتية في قياس أداء الإنسان.
- صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية نظراً للحرية الطبيعية لهذه الأصول، وعليه لا بد من إتباع أساليب قياس رياضية معقدة حتى يتمكن من أخذ عامل التأكد في الاعتبار.
- استهلاك الموارد البشرية على أساس موضوعي يبدوا معقداً، وذلك لوجود فروق جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة والأصول الإنسانية.
- غالبية برامج التقييم للأفراد لقياس قيمة الإنسان تواجه باتجاهات معادية، كون أغلب الناس يكرهون الفكرة ويخشى الكثير منهم النتائج التي تترتب على القياس.
- وعلى الرغم من تلك الصعوبات إلا أنه يمكن التغلب عليها من خلال العمل على زيادة وعي وإدراك العاملين بأهميتهم بالنسبة للمؤسسات التي يعملون بها، ويتم ذلك من خلال تواصل الإدارة في المؤسسة مع العاملين وتوصيل الفكرة لهم من خلال نشرات توزع عليهم أو عقد لقاءات توضيحية تساعد في تقبل فكرة قياس وتقييم الأداء للموارد البشرية في المؤسسة.

## 2.1.7: الاستخدامات الإدارية لمحاسبه الموارد البشرية ( Management Uses of Human Resources Accounting):

يعتبر الغرض الأول من محاسبة الموارد البشرية هو إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بسهولة ويسر على اعتبار ان الموارد البشرية هي من أهم الموارد فيها، وبناءً عليه يصنفها الباحثون ك (أداة إدارية) في المقام الأول وعليه سيتم مناقشه الاستخدامات المتوقعة من قبل إدارة المؤسسة لمحاسبة الموارد البشرية والتي تتعلق بعدة مجالات منها التخطيط ورقابة الموارد البشرية واكتساب الأفراد وضمهم للعمل في المؤسسة وتنميتهم وتوزيعهم، ونظم المكافآت والعقاب والاحتفاظ بهم. ويمكن تقسيم هذه الاستخدامات إلى ما يلي:

### 2.1.7.1: في مجال التخطيط واتخاذ القرارات.

### 2.1.7.2: في مجال الرقابة.

### 2.1.7.3: في مجال الوظائف الفرعية الأخرى لإدارة الأفراد.

### 2.1.7.1: دور محاسبة الموارد البشرية في مجال التخطيط واتخاذ القرارات في المؤسسة:

يتعلق التخطيط بنشاط اتخاذ القرارات وبصفه خاصة المفاضلة بين البدائل المتاحة (أي اختيار البديل الذي تنتجه المؤسسة في ضوء المدخلات المتاحة)، ومن هذا المنطلق فإن تخطيط الموارد البشرية يعتبر عملية مفاضلة بين حاجة المؤسسة لبعض الموارد البشرية وتلك المعروض عليها منها، حيث تتعلق عملية الاختيار بأهداف وسياسة المؤسسة والبرامج التدريبية والتأهيلية المزمع اتاحتها لهذه الموارد البشرية (سلامة، 1999: 151).

ويكون الدور الأول الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية هو تحليل تلك المعلومات الخاصة بتكلفه الموارد البشرية المطلوبة أو المخططة. اما الدور الثاني الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية هو مجال اتخاذ القرارات، أو اعداد المعلومات التي يتطلبها متخذ القرار لاكتساب أفراد جدد في المؤسسة أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة فعلاً، أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها كما يحدث في حال حاجة إدارة المؤسسة لاتخاذ قرار بخصوص المفاضلة بين زيادة مرتبات العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما أو تكلفة إحلال موارد بشرية جديدة بمرتبات أقل وبحاجه لفترة تدريب لرفع كفاءتهم (سالم، 2008: 42).

### 2.1.7.2: دور محاسبة الموارد البشرية في مجال الرقابة:

تعرف الرقابة بأنها " تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة المنظمة للتأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وكفاية عالية في كل في كل أهداف المنظمة مجتمعة ". وتعتبر الرقابة على محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة إضافة إلى الفكر المحاسبي وتسهيلاً للمحاسبة على هذا العنصر، كما أنها تثرى الفكر الإداري في مجال تخطيط هذا العنصر والرقابة عليه وأثر ذلك على المؤسسة.

ولا شك أن محاسبة الموارد البشرية تتصل بعملية الرقابة على هذا المورد المهمة فالرقابة عليه تهدف إلى التأكد من المستهدف منها قد تم بكفاية عالية ويكون الدور المحاسبي هو تحديد التكاليف التي تتطلبها المعلومات الخاصة بالرقابة على وظائفه، كذلك الإفصاح عن قيمه هذا المورد البشري في القوائم المالية يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الهامة وبالتالي فهي تهدف إلى تحقيق الرقابة (سلامة، 1999: 151)

### وتأخذ الرقابة على قيمة المورد البشري أحد الأشكال التالية(سالم، 2008: 43):

- 1- استخراج التكاليف المعيارية لحيازة وتدريب المورد البشري، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، وتحديد الانحرافات وتحليلها، ويمكن أن تؤدي قرارات تخطيط ورقابه قيمه الموارد البشرية إلى تكوين النواه الأولى لخلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بالموارد البشرية يقوم على أساس سليم.
- 2- استخراج مجموعه من النسب المالية، ومدى مساهمه القوى العاملة في تحقيق أهداف الوحدة، كذلك استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلى مجموعه الموارد البشرية ككل.
- 3- استخراج التغييرات في تركيب القوى العاملة عبر الزمن.
- 4- اجراء المقارنات بين قيم رأس المالي البشري في المؤسسة والمؤسسات المماثلة.

### 2.1.7.3: دور محاسبة الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد:

لا يقتصر دور محاسبة الموارد البشرية في مجال التخطيط والرقابة بل يمتد ليشمل المجال الإداري لاسيما وظائف إدارة الأفراد(حمود؛ والخرشة، 2007:32)، وهذه الوظائف متمثلة فيما يلي:

- 1- جذب موارد بشرية جديدة للمؤسسة.

- 2- تنمية الموارد البشرية.
- 3- توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة.
- 4- وضع نظام للمكافآت والحوافز.
- 5- الاحتفاظ بالموارد البشرية دون تسريبها.

#### - جذب موارد بشرية جديدة للمؤسسة:

ان اجتذاب موارد بشرية يتضمن الاستدعاء والاختيار والاستخدام بالنسبة للأفراد لمقابله احتياجات المؤسسة الحالية والمستقبلية مما يضمن الحصول على الموارد البشرية المطلوبة للمؤسسة لتحقيق أهدافها بفعالية (المرجع السابق: 32).

#### - تنمية الموارد البشرية ( تنمية وتدريب العاملين الحاليين والجدد):

يعتبر تطوير وصقل قدرات الموارد البشرية بمزيد من المهارات هي عملية زيادة قيمتها من ناحية رأس ماله للمؤسسة وهذه التنمية تتضمن عدة أشكال كاللتنين وزيادة درجة المهارة وهي كما ترفع من قيمة الأفراد فهي تزيد من قيمتهم للمؤسسة كمورد لها (عودة، 2013: 13).

#### - توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة:

يقصد بعملية توزيع الموارد البشرية تخصيص الأفراد على الأعمال والوظائف المناسبة داخل المؤسسة، ويعتبر دليل المدير في الاستخدام المناسب لكل فرد هو الاستثمار المتوقع والعائد في كل حاله.

وتسعى الإدارة في المؤسسة من وراء قرار تخصيص وتوزيع الموارد البشرية إلى تحقيق كفاية مثلث لثلاث متغيرات رئيسية، هي انتاجية الوظيفة (Productivity) وتنمية الموارد البشرية (Human Resources Development) والرضا الفردي (Individual Satisfaction)، والمحاسبة عن الموارد البشرية ستكون مفيدة للإدارة في اتخاذ القرار لتخصيص الموارد البشرية (فلامهولتر، 1992: 26).

#### - وضع نظام للمكافآت والحوافز:

قد تكون القرارات الخاصة بنظام المكافآت والحوافز المالية للموارد البشرية داخل المؤسسة عشوائية، ولكن بوجود نظام محاسبي لاحتساب تكاليف الموارد البشرية فان الأمر سيختلف

وتصبح هناك دراسة للمكافآت والحوافز على ضوء تكلفة الموارد البشرية في قسم معين وتكاليف إحلاله بغيره (حمود؛ والخرشة، 2007: 31).

#### - الاحتفاظ بالموارد البشرية دون تسريبها:

يقصد بالاحتفاظ بالموارد البشرية عملية الحفاظ على رأس المال البشري كأفراد، ويتعين على الإدارة أن تحافظ على رأس المال البشري تقادياً لاستنزافه، ويمكن استنزاف المورد البشري بأحد الطريقتين:

**الأولى:** عندما تصبح المهارة الفنية للموارد البشرية في المؤسسة غير متكافئة مع المتطلبات الجديدة لوظائف.

**الثانية:** عندما تستنزف المؤسسة مهارات الموارد البشرية العاملة لديها ثم تفشل في الحصول على موارد بشرية أخرى بديله.

كما يمكن أن يحدث الاستنزاف حينما يترك العاملين المؤسسة، ولكن عن طريق المحاسبة عن الموارد البشرية تكون هذه المشكلة من الأمور التقليدية والمتوقعة ومن ثم يمكن دراستها وحلها (فلامهولتر، 1992: 37).

### 2.1.8: نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية ( Accounting Information System on Human Resourcess ):

يعد أي نظام يقوم على أساس التسجيل والاسترجاع نظاماً للمعلومات فهو النظام الذي يزود المنظمة بالمعلومات التي تحتاجها في إدارة أنشطتها (الحساينة، 2002)، وقد عرفت جمعية نظم المعلومات الأمريكية نظام المعلومات بأنه: " نظام آلي يقوم بجمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الأفراد في مجال التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية (غراب وحجازي، 1999: 72).

إن هدف نظام المعلومات لا يتحقق بالفعل إلا عندما يتم استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة، واستناداً إلى ذلك فإن نظام محاسبة الموارد البشرية هو "أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية منها وغير المالية، لجميع الجهات التي يهتما أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها"، فهو بالتالي أحد مكونات تنظيم يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية



وإدارة المنشأة"، ويمكن النظر إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أنه أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية للذي يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات المهتمة بتلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب.

هذا وتأتي المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية وما تشكله من مهام تساهم في تحقيق أهدافها. وعليه فإذا ما تواجد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية، في أية وحدة اقتصادية فإن وظيفته الأساسية تتمثل في القيام بما يلي (جابر، 2007: 42):

- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية وتكاليف التدريب والبعثات والإجازات الدراسية.
- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة، الأجور، تكاليف التدريب، تكاليف الاختيار.
- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الخارجية والداخلية التي تهتمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالذقة المطلوبة.
- استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات.

**2.1.9: وظائف نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ( The functions of accounting information system for human Resources ):**

لما كان نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هو نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتوصيل المعلومات الملائمة لمستخدميها سواء داخل أو خارج المنشأة، فإنه يعمل على ما يلي (www.infotechaccountants.com، 2011\12\22م):

**1. قياس قيمة الموارد المالية (Measure the value of financial Resources):**

يمكن تقييم الموارد البشرية من خلال " تحديد قيمة الخدمات التي يتوقع أن تقدمها في المستقبل". ويتم استخدام أحد طرق التقييم التي تراها المؤسسات مناسبة، كما أن قياس قيمة الموارد البشرية سوف يساعد في إجراء التحليلات المالية.

**2. تخطيط الموارد البشرية (Human Resources planning):**

ان وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية يساعد في تخطيطها من خلال توفير البيانات والمعلومات التي يمكن الاستفادة منها في مجالات مختلفة (غراب وحجازي، 1999:74)، ومن أهم هذه المجالات ما يلي:

- توفير بيانات عن تكاليف طلب واختيار وتعيين الموظفين.
- توفير بيانات للمفاضلة بين تكلفة تدريب العاملين في المؤسسات المرغوب الوصول إليها، وبين تكلفة التدريب على نفس المستوى من الخارج.
- المساعدة في الاستفادة المثلى من العاملين المستخدمين في أعمال لا تتناسب ومهاراتهم عن طريق إظهار قيمة الخسارة الناجمة عن ذلك.
- توفير بيانات عن قيمة العالمين ومدى كفاءة استخدامهم، والتغيرات التي تحصل على تلك الموارد مع مرور الوقت مما يساعد على تحسين نوعية التخطيط واتخاذ القرارات و المساعدة في رسم سياسات التوظيف والعمالة وسياسات الأجور والترقيات، وذلك من خلال تحديد الأهداف ودراسة البدائل المتاحة والمفاضلة بينها وتحديد البرامج والمسؤولين عن التنفيذ، و تقدير الاحتياجات الفعلية من تلك الموارد ووضع خطة زمنية دقيقة تعمل بدورها إلى تحقيق الهدف المنشود بأقل تكلفة ممكنة للمنشأة.

## 2.1.10: نماذج قياس قيمة الموارد البشرية:

تعرض أدبيات المحاسبة طرقاً متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، ونركز في هذه الدراسة على منظورين أساسيين هما التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول التكلفة المتحققة في استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو الفرضية، بينما يعتمد المنظور الثاني، على العوائد المستقبلية المخصصة، وكيفية تقييم الموارد البشرية من منظور محاسبي (مطر، 1982: 9).

وفيما يلي أهم النماذج القياسية المستخدمة:

### 1- طريقة التكلفة التاريخية (التكلفة الأصلية) (Historical Cost Approach of Human Resources)

تتمثل هذه الطريقة في رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك وإذا تبين أن للأصل عمراً أطول أو أقصر مما قدر إبتداءً، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء. إن هذا المنهج يعتمد أساساً على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة، وتتكون التكلفة التاريخية من عنصرين أساسيين هما تكلفة الحصول على العنصر البشري وتكلفة التعليم سيتم التطرق لهما باستفاضة في المبحث الثاني من هذا الفصل. ومشكلة قياس قيمة الموارد البشرية قد تأثرت بالفروض المنطقية للمحاسبة مما دفع المحاسبين لاتباع هذا النموذج في القياس، ومشكلة قياس قيمة الموارد البشرية متمثلة في الفروض التالية:

1- فرض الاستمرارية.

2- فرض القياس النقدي.

3- فرض موضوعيه القياس.

تواجه هذه الطريقة الانتقادات التالية:

- تقدير عمر الأصل لا يستند إلى أدلة يمكن التحقق منها.

- رغم أن هذا الأسلوب يأخذ بالتكلفة التاريخية إلا أنه يهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع مستقبلاً.

- إن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع التدريب والخبرة بخلاف الأصول المادية (Belkaoui, 2004: 281)، ويتم الخلط بين مفهوم تكلفة المورد البشري ومفهوم القيمة الاقتصادية من وجهة نظر المشروع (مطر، 1982: 232).

كما يرى الباحث، أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي كلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين، يعرض عليه، فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه.

## 2- طريقة التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) (Replacement Cost of Human Resources):

تتمثل هذه الطريقة في تقدير تكاليف استبدال (إحلال) الموارد البشرية الحالية لدى المنشأة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين، إن الميزة الرئيسية لطريقة التكلفة الاستبدالية، تعتبر مدخل جيداً للقيمة الاقتصادية وفقاً لاعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي، وأول من دعى إلى تبني هذا الأسلوب كان فلامهولتز عام 1969 (Belkaoui, 2004: 285).

ويقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة، ويجب التمييز بين نوعين من الإحلال والذي سيتم التطرق لهما بشيء من التفصيل لاحقاً في المبحث الثاني من هذا الفصل، وهما:

- الإحلال الوظيفي.

- الإحلال الشخصي.

غير أن طريقة التكلفة الاستبدالية (الإحلال) تعاني من بعض المشكلات (سالم، 2008: 107)، أهمها ما يلي:

- صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عملياً، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القابليات البدنية والفكرية.
- التكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.
- إن عملية تقدير التكلفة الاستبدالية تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصاً مختلفين يتوصلون إلى نتائج مختلفة تماماً.

### 3- طريقة الكلفة البديلة ( الفرضية البديلة/ نموذج المزايدة التنافسية لهيكمان وجونز):

يستخدم هذا النموذج مفهوم تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية المتمثلة في " قيمة هذا الأصل في استخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي"، وهذا المدخل يقضي بتحديد قيمة الأصل بتكلفة الفرصة الضائعة والمتمثلة في أقصى قيمة له في استخدام البديل، وفي ظل هذه الطريقة لا تعطي قيمة للموارد البشرية الا ممن يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية. ويعرض هذا المنهج طريقة لتقييم المورد البشري من خلال عملية مناقصة (bidding) اقترحها Hekimian & Jones داخل المنظمة (Porwal, 1993: 234).

هذا وتواجه هذه الطريقة عدد من الصعوبات التالية (الجعدي، 2007: 66):

- إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة.
- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعاراً 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 صفرًا بالنسبة لها.
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

#### 4- نموذج التعويضي (Lev and Swartz):

قام الباحثان (Lev and Swartz) باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المؤسسة من خلال الأخذ بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري<sup>(1)</sup> في البيانات المالية، حيث أنه يتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية المستخدم لفرد كمدخل لقيمه، وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (Y) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته (Balkaoui, 2004: 284).

وهذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة باعتبار أن المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته ، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي (Gupat,2003:72). هذا ويعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كتقدير المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدراً كبيراً من عدم الموضوعية بالإضافة إلى إهمال احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني.

#### 5- نموذج المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة/ نموذج الشهرة غير المشترية لهيرمانسون (Hermanson s Unpurchased GoodWill Model):

من خلال هذا النموذج فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشراً على وجود موارد غير ظاهر في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية. وبالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية من خلال القوائم المالية وليس الاستخدامات الداخلية التنظيمية. وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات المشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانات، واعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للموارد البشرية في المؤسسة. وهذا النموذج يستخدم أيضاً المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجور المستقبلية، كما في النموذج التعويضي إلا أنه

---

1- يعرف رأس المال البشري "مصدر لتدفق وتولد الدخل، وقيمه (ثروته) هي القيمة الحالية للدخل

المستقبلية المحسوبه بمعدل خصم معين للمالك لهذا المورد "

يعدل النتيجة بمعامل كفاءة (Efficiency Factor)<sup>(1)</sup> لقياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمنشأة نسبة إلى كل المنشآت في الاقتصاد لفترة معينة (Belkaoui,2004).

و هذه النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في الشركة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية، لقد تم انتقاد هذه النسبة باعتبارها غير موضوعية، وغير دقيقة وتتطلب عملاً إحصائياً واسعاً وأنها تدخل عوامل مخاطرة لا ضرورة لها في احتساب معدل الكفاءة (75: Gupat,2003) كذلك فإن مدة الخمس سنوات تفتقر إلى التبرير.

#### 6- نموذج تقييم مكافآت ستوكاستك (Stochastic process with Service Rewards):

تم اقتراح هذا النموذج من قبل (Eric Flamholts) بناءً على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين، التي قامت بدراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستناداً على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المنظمة بالقيمة المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في الشركة. ويعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تطبيقية وذلك بسبب تقدير مدة بقاء الفرد في الشركة واحتمالات ذلك، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتببات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة.

#### 7- نموذج (Jaggi and Lau):

يقوم هذا النموذج على اقتراح تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق (Rewards Model Stochastic)، ويفترض بمجموعة العمل أن تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشمل على عاملين يعملون في نفس القسم.

---

1 - يمثل معامل الكفاءة نسبة العائد على الاستثمار لمنشأة معينة إلى عائد الاستثمار لجميع المؤسسات الأخرى في الاقتصاد وذلك عن فترة معينة. ويتم حساب معامل الكفاءة باستخدام المتوسط المرجح لصادفي دخل المؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة.

إن هذا النموذج يفترض صعوبة تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين، وأنه يكون أسهل أن يتم تحديد نسبة الأفراد الذين يحتمل، إما أن يتركوا الشركة أو أن يتم ترقيتهم خلال فترة معينة. بالإضافة إلى المقاييس النقدية التي أشرنا إليها، هناك أيضاً مقاييس غير نقدية، تستخدم في هذا المجال، وهي مشتقة من نموذج **Likert-Bowers**، للمتغيرات التي تؤثر في فاعلية المورد البشري في منظمة معينة، وبغرض تمثيل القدرة الإنتاجية للتنظيم البشري في المنظمة، فإن النموذج يعرف ثلاثة متغيرات مؤثرة، هي: المتغيرات العليا التي تكون مستقلة لكنها خاضعة لسيطرة الإدارة، والمتغيرات الطارئة، التي تعكس الحالة الداخلية المتصلة بأداء المنظمة، ومتغيرات النتيجة النهائية، وهي متغيرات معتمدة تعكس النتائج المتحققة من قبل المنظمة، كالإنتاجية، والتكاليف، والنمو وحصص السوق والأرباح (Belkaoui, 2004: 283).

على الرغم من كل ما عرض، والطرق المذكورة آنفاً، إلا أن فكرة إظهار الأصول البشرية في التقارير المالية للشركات لم تحظى بقبول المحاسبين، لأنهم يرون بأن البشر الذين يعملون في منظمة معينة، هم غير مملوكين لتلك المنظمة، كما وأن النماذج الموصوفة سابقاً ، تدل على أن محاسبة الموارد البشرية تتعامل مع متغيرات يصعب قياسها.



## المبحث الثاني

### حساب تكلفة الموارد البشرية كأصل من الأصول

#### المقدمة:

هناك مجموعة من المعايير أو الخصائص في المورد البشري لا بد من توافرها حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في قوائمها المالية باعتبار أن هذه الموارد هي بمثابة أصول تابعة للمنشأة. وفي هذا الصدد لا بد أن نورد مجموعة من المفاهيم التي يجب توافرها في أي مورد للاعتراف به كأصل.

هذا وتهتم المحاسبة عن الموارد البشرية " بتكلفة البشر ( Human Cost ) من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي تهتم " بقيمة البشر ( Human Value ) وتتمثل تكلفة البشر وهو ما اصطلح على تسميته باسم الأصول البشرية والتي يجب أن تستند مبادئ وقواعد المحاسبة عن الموارد البشرية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

#### 2.2.1: تعريف الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية:

عرفت لجنة المصطلحات المحاسبية عام 1953 الأصول أنها: " هي كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات، طبقاً للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن الرصيد المدين المرسل يعبر عن قيمة معينة، أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات قادمة" ، كما عرفت هيئة المبادئ المحاسبية عام 1970 الأصول على أنها: "مورد اقتصادية للمشروع، تم الاعتراف بها وقياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتتضمن أيضاً مصروفات مؤجلة عينية لا تعد اقتصادية، ولكن يعترف بها وتقاس وفق المبادئ المحاسبية عموماً " (حنان، 2001: 30).

ويعتبر التعريف الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية أكثر شمولاً من التعريف الصادر عن لجنة المصطلحات المحاسبية من خلال تطوير معنى الأصول واستبعاد الاعتبارات التي تخص المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما يمكن تعريف الأصول أنها: " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي (جربوع، 2001: 20).

ومن التعريفات السابقة يتضح أنه يوجد ثلاث خصائص يجب توافرها معاً للاعتراف بالأصول، والمتمثلة في ما يلي:

1- وجود منفعة اقتصادية مستقبلية سواء خدمة أو منفعة من قبل الأصل المملوك (سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة).

2- قدرة الوحدة المحاسبية على التحكم في هذه المنافع (وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية و الأصل).

3- أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث، أو عمليات تمت فعلاً أي أنها أحداث فعلية وليست افتراضية.

ويختلف تعريف الاصول باختلاف وجهة النظر المتبعة والتي ارتبطت بنظريات الوحدة المحاسبية (علي، 1997:33) وهي:

1- وجهة نظر أصحاب المشروع (نظرية الملكية المشتركة).

2- وجهة نظر الإدارة (نظرية الملكية المشتركة).

3- وجهة نظر المشروع (نظرية النشاط الاقتصادي).

وتعرف الأصول من وجهة نظر أصحاب المشروع انها: " كل شئ مملوك للمشروع وله قيمة".

ويؤيد التعريف السابق لجنة المصطلحات الأمريكية للمحاسبين القانونيين (جربوع، 2001:123).

وتعرف الأصول من وجهة نظر الإدارة انها تعتمد على فكرة أن الأصل عامل من عوامل الانتاج والاهتمام بالمقدرة الإنتاجية للأصل (سالم، 2008:51).

وتعرف الأصول من وجهة نظر المشروع نفسها بأنها عبارة عن خدمات مستقبلية (المرجع السابق: 52).

وحسب التعريفات السابقة يتبين ما يلي:

- وجهة نظر أصحاب المشروع (نظرية الملكية المشتركة) تم التركيز على الجانب القانوني وهو (توفر حق الملكية والحياسة للموارد ومقدرته على سداد الالتزامات لاعتباره أصلاً من الأصول).
- وجهة نظر الإدارة (نظرية الملكية المشتركة) والتي تركز على المقدرة الإنتاجية للأصل .

### 2.2.2: مقومات الأصول:

مما سبق يتبين أنه يجب أن تتوفر بعض المعايير حتى يمكن اعتبار المورد البشري أصل من أصول المنشأة (سالم، 2008: 62)، ومقومات الأصول بصفة عامة ما يلي:

1- معيار الملكية.

2- معيار سداد الديون.

3- معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية).

4- معيار الخدمات المستقبلية.

5- القابلية للتحديد والقياس.

### 2.2.2.1: معيار الملكية:

حتى نعتبر المورد بشكل عام أصل من أصول المنشأة يجب أن يكون يتوفر للمنشأة خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى آخر وجوب أن يكون للمنشأة سيطرة على أصل بمعنى تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية منه وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع (معايير المحاسبية الدولية: 845).

وهذه السيطرة تتبع عادة من الحقوق القانونية. وينطبق هذا على الأصول العادية أما بالنسبة للموارد البشرية فنجد أن هناك آراء مختلفة تناولت هذه الفكرة فمنهم من أيد فكرة أن الموارد البشرية تُعتبر أصلاً من أصول المشروع ولهم مبرراتهم ونجد من جانب آخر من عارض هذه الفكرة مقدماً مبررات هذا الرفض.

## مبررات مؤيدي فكرة اعتبار الموارد البشرية أصل من الأصول للمنشأة:

تستند حجة مؤيدي فكرة اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة أن هناك تعاقد بين المنشأة والموارد البشرية يُلزم المورد البشري بالعمل لدى المنشأة طيلة فترة التعاقد. كما إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشروع بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال ، وتستند فكرة أحقية المنشأة بالتغيير والتبديل إلى سيطرتها على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المنشأة بالتصرف في ممتلكاتها ومواردها المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك (سالم، 2008: 64).

ويرى مؤيدي هذا الاتجاه إلى تعريف الأصول وفق ما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكية عام 1957 بأنها "الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلا " ونلاحظ أن هذا التعريف لم يتضمن وجوب الملكية القانونية كشرط يتعين توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره أصلا تابعا للمشروع " (المعايير المحاسبية الدولية، 2001: 845).

و يوجد ثلاث عناصر يجب توافرها لاعتبار أي مورد بشري في المنشأة ينطبق عليه معيار الملكية والعناصر الثلاثة هي:

### 1. حيازة الأصل:

يتم اعتبار المورد البشري من ضمن أصول المنشأة سواء لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المنشأة الذي بموجبه يكون للمنشأة الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد (رمضان؛ وعلي، 1992: 283) .

### 2. الرقابة على الأصل:

يقصد بالرقابة على الأصل أن تكون لدى المنشأة قدرة التحكم والسيطرة على كل أو جزء من الخدمات المستقبلية وعادة ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المنشأة من خلال عنصر الملكية.

ومن شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة التي تتبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل عنه المالك. وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهارته والخبرة

المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي)، وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد (فلامهولمز، 1971: 40).

### 3. القدرة على التصرف بالأصل:

تصب هذه الفكرة في جانب أن للمنشأة الحق في التصرف في مواردها بما يُحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المنشأة اما (عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه). أما بالنسبة للموارد البشرية فان عملية التصرف بها لا تكمن بعملية بيعها (لعدم وجود سوق له و عدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو الاستغناء عن هذا المورد كليا أو جزئيا وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط (رمضان وعلي، 1992:286).

مما سبق يتبين أن العناصر الواجب توافرها في المورد حتى ينطبق عليه معيار الملكية يمكن أن تتوفر في الموارد البشرية مما يمكن معه القول معه أن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار العناصر الثلاثة السابقة الذكر.

مع ملاحظة أن هناك حالات عديدة لا يتوافر فيها معيار الملكية بشكل كامل ومع ذلك تعامل على أنها أصول مثال ذلك عقود الاستئجار طويل الأجل في ظل البيع أو إعادة البيع.. حيث يمكن أن نعتبر أن العنصر الرئيسي في معيار الملكية هو الرقابة والتحكم.

### مبررات المعارضين لاعتبار الموارد البشرية أصل من الأصول للمنشأة:

بالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع فقد ركز على معيار الملكية (مسعود، 2004:134)، حيث يرون عدم اعتبار الموارد البشرية ضمن أصول المنشأة على أساس أن الموارد البشرية المتمثلة في الأشخاص لا تخضع للملكية أو التملك وبالتالي عدم إمكانية تبادل هذه الأصول (الموارد البشرية) لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل في السوق من قبل أصحاب المنشأة، لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصل في قائمة المركز المالي لها (عبدة، 1982:130).

ومن جهة أخرى فإن القيم والمثل العليا والأخلاق تحتم عدم التسليم بفكرة امتلاك الأفراد وخاصة في هذا الزمان . وهم بذلك قد استندوا إلى المفهوم الذي حددته لجنة المصطلحات للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1953 للأصول والذي تم التطرق له سابقاً.

### 2.2.2.2: معيار المقدرة على سداد الديون:

يعتبر معيار سداد الديون أحد الفرض الأساسي في النظرية المحاسبية وهو فرض استمرار المشروع، أما التصفية فهي الحالة الإستثنائية.

وطالما أن المنشأة مستمرة وقادرة على تحقيق الأرباح من خلال عوامل الإنتاج المختلفة ومن بينها عنصر العمل، فيمكن القول أن الموارد البشرية تساهم في سداد ديون المنشأة (علي، 1997: 280).

### 2.2.2.3: معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية):

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمنشأة (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المنشأة فهو من جهة يعتبر أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى يعبر عن مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى (توجد علاقه عكسية بين كفاءة العامل وكمية الموارد المستخدمة في الإنتاج مما له تأثير واضح في خفض تكلفة الإنتاج).

وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للنشأة وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من اجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة (الجعيدي، 2007: 23).

#### 2.2.2.4. معيار الخدمات المستقبلية :

- ينطلق هذا المعيار على تعريف الأصل باعتباره يتضمن خدمات مستقبلية، يمكن التعبير عنها كالآتي (غنيم، 1997: 292):
- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.
  - أن يكون للمشروع - الذي يثبت الأصل في تقاريره - الحق في استلام هذه المنافع.
  - إمكانية قياس هذه المنافع.

هذا ومن خلال دراسة مدى توفر هذه العناصر الثلاثة في الموارد البشرية نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وليس هناك ما يمنع من قياس هذه المنافع من خلال أحد طرق قياس قيمة الموارد البشرية، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع من خلال العقد المبرم ما بين المنشأة والموارد البشرية.

#### 2.2.2.5. القابلية للتحديد أو القياس:

- يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدات نقدية لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد.
- وأي مورد لا يمكن قياس خدمات المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبياً على أنه أصل، وهذا بالنسبة للموارد البشرية فإنه أوجدت عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية (عبدة، 1982: 133) والتي تم التطرق لها سابقاً في طرق قياس قيمة المورد البشري في المبحث الأول بشيء من التفصيل.
- ومما سبق يمكن القول أن المعايير الواجب توافرها في الموارد حتى يمكن اعتبارها أصلاً من أصول المنشأة تتوفر في الموارد البشرية وهذا بلا شك كفيل بالاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول المنشأة وبالتالي إظهارها في القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

### 2.2.3: مكونات الموارد البشرية (Components of the Human recourse):

تتكون الأصول البشرية من عنصرين أساسيين هما المكونات المادية والمكونات النفسية وذلك فيما يتعلق بنوعية البشر الذين يتعاملون مع المنشأة وهما العناصر البشرية الداخلية التي تعمل المنشأة كالعمال والإدارة وكذلك العناصر البشرية الخارجية كالجمهور والعملاء والموردين ونقابات العمال والمجتمع (حسبو، 1981: 64).

#### 2.2.3.1: المكونات المادية:

تتأثر المكونات المادية للأصول البشرية بالجهود التنظيمية التي تبذلها المنشأة في اختيار العاملين فيها وتدريبهم وتوفير الرعاية الصحية والاجتماعية لهم والعمل على تطوير كفاءاتهم لزيادة الإنتاجية المتوقعة منهم، ويمكن حصر كافة النفقات التي تتكفلها المنشأة ورسملتها ثم استهلاكها على الفترة المتوقعة لخدمة العاملين في المنشأة باستخدام أحد طرق قياس قيمة الموارد البشرية (طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة الجارية) ومن أمثلة ذلك عناصر التكاليف التي تتحمها المنشأة في سبيل تدريب الموارد البشرية وتطويرهم بعد اختيارهم وبالإضافة إلى المصروفات المترتبة على الاحتفاظ بهذه الموارد البشرية.

#### 2.2.3.2: المكونات النفسية:

تناولت العلوم السلوكية العديد من العوامل التي تؤثر على المكونات النفسية للموارد البشرية، وما زال البحث في هذا المجال وعلاقته بمحاسبة الموارد البشرية وبناتج النشاط النهائي للمنشأة مستمراً (حسبو، 1981: 64).

ويمكن توضيح المكونات النفسية للموارد البشرية فيما يلي:

1. الرضا عن العمل.
2. الروح المعنوية.
3. الحوافز.



#### 2.2.4: استنفاد تكلفة الموارد البشرية (Depletion of the Cost of Human recourse):

لا بد من قياس النسبة من قيمة الأصول التي سوف تُستنفذ خلال الفترة المحاسبية وهو ما يعرف بـ "رسلمة الموارد البشرية"، وهنا لا بد من التمييز بين الإهلاك "باعتباره النقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات الأثاث" وبين الإهلاك الذي يتمثل في "النقص في الأصول غير الملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن شهرة المحل قد تتزايد قيمتها مع الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها، ولكن إذا عرفنا الاستنفاد "مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه فإن الاستنفاد للموارد البشرية هو "استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للموارد البشرية خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة" (حمادة، 2002: 150)

ويمكن استنفاد الموارد البشرية بناءً على أحد الاعتبارات التالية:

1. مدة خدمة المورد البشري تعادل فترة بقاء المورد في الخدمة لدى المنشأة.
2. مدة خدمة المورد البشري تعادل فترة بقاء المورد في وظيفة محددة لدى المنشأة.
3. مدة خدمة المورد البشري تعادل مدة استمرار معرفتهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا فإن قيمتهم كمورد بشري يستنفذ بالكامل.

هذا ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي (الحيالي، 2004: 303):

- استنفاد تكلفة الاقتناء:

يتم استنفاد تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء المورد البشري في المنشأة التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (بلوغ سن المعاش) ناقصاً عمره وقت التحاقه بالعمل في المنشأة.

- استنفاد تكاليف التدريب والتنمية:

ويتم استنفاده هذه التكاليف على مدى فترة الإستفاده المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء المورد البشري في خدمة المنشأة، في

حين فإن تكلفة المورد البشري تتمثل في كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزاً للعمل كما وأن العمر الإنتاجي للمورد البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المنشأة (سالم، 2008: 73).

#### 2.2.5: الموارد البشرية في ظل المبادئ والفروض المحاسبية: (Human Resources under Principles and Assumptions of accounting)

تتمثل الفروض والمبادئ المحاسبية قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة، فالفروض تتمثل في المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، وبناءً عليه يتم التوصل إلى المبادئ العلمية، أما المبادئ العلمية فهي بدورها أحكام عامة تعتمد للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاوли المهنة (حنان، 2001: 327).

ويمكن تعريف لفظ المبادئ المحاسبية بأنها: اصطلاح يستخدم ليشمل جميع الإجراءات والسياسات المفاهيم المحاسبية، وفي المعنى الشامل فإن ذلك يعني قواعد مستقرة تغطي عملية المحاسبة بأكملها تبدأ من إجراءات التسجيل المعتادة وإعداد التقارير إلى المفاهيم الأساسية والإفتراضات عن الإطار الإقتصادي".

كما ويمكن تعريف لفظ "الفروض المحاسبية بأنها: سلسلة من الافتراضات التي تقوم على أساس قوي لنظام فكري أو مجال تنظيمي وبعبارة أخرة هي تنمية بعض الأشياء وتعتبر شائعة في مجالات أخرى".

ومن أهم المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والتي لها تأثير مباشر في مفهوم محاسبة الموارد البشرية والتي يمكن التركيز عليها والمتمثلة في ما يلي:

- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.
- مبدأ الإفصاح والعلانية.
- مبدأ الموضوعية.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ تحقق الإيراد.
- فرض الاستمرارية والدورية.

## 1- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:

يقصد بهذا المبدأ مقابله المصروفات التي تخص فترة معينه بالإيرادات التي تحققت خلال هذه الفترة، ومعنى ذلك أن كل مصروف لابد وأن يعالج في ضوء خدماته المتوقعة، فإذا كانت هناك نفقات تقتصر على السنة التي أنفقت فيها فلا بد أن تعامل على أنها تخص الفترة الحالية محل الاستخدام، وتستنزى من إيرادات هذه الفترة ولكن إذا كانت تخص فترات مالية متتالية فلا بد من معاملتها كأصل واطهارها بقائمة المركز المالي للمنشأة وتُحمل المنشأة بمقدار ما استخدمت فعلاً من هذه النفقة في شكل استهلاك أو استنفاد (نمر، 1982: 249).

فتكلفة المورد البشري في ضوء هذا المبدأ المحاسبي يمكن أن تعامل على أنها مصروف مستنفذ إذا كانت تقتصر على فترة محددة بذاتها وأنفقت فيها - يستنزى من إيرادات نفس الفترة وهكذا تجري معاملة بند الأجر محاسبياً - أما إذا كانت التكاليف تخص عدة فترات وتستفيد المنشأة من خدماتها فترات مالية قادمة فلا بد من معاملتها كأصل من الأصول.

ونظراً لأن العنصر البشري في أي مؤسسة يكون من المتوقع أن يستمر ضمن قوة العمل لأكثر من فترة مالية واحدة، فإن المؤسسات تنفق على هذا المورد البشري نفقات اكتساب واستدعاء وغيرها من أجل الحصول على خدمات خلال عدة فترات مالية متتالية، وعليه يمكن أن تعتبر نفقات اكتساب الموارد البشرية أصلاً من الأصول تطبق عليها أسس الإهلاك مثل سائر الأصول المادية الأخرى، الأمر الذي يعد منسجماً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات أكثر منه في حالة المعالجة التقليدية لعنصر الأجر، ولذا لا يمكن القول بأنه المحاسبة عن الموارد البشرية تمثل خروجاً أو تعارضاً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات بقدر ما تنفق معه (سلامة، 1999: 226).

## 2- مبدأ الإفصاح والعلانية:

يتطلب هذا المبدأ وجوب الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية في القوائم المالية للفترة المختلفة والمهتمة بأنشطة المشروعات، ويعرف الإفصاح بأنه "ضرورة احتواء القوائم المالية الدورية على البيانات اللازمة لإعطاء القارئ صورة واضحة لتنمية أعمال المنظمة عن الفترة ومركزها المالي في نهاية الفترة" (حنان، 2003: 446).

ويتطلب الإفصاح أن يتم تصميم وإعداد تقارير مالية تعكس بشكل كامل وبدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة، ويمتد الإفصاح الشامل

فيما وراء الأرقام المحاسبية من بيانات مالية إلى الإفصاح عن معلومات وصفية وقد يكون لها تأثير جوهري في اتخاذ القرارات. (أبو المكارم، 2004: 46)

وفي نفس الوقت نجد أن القوائم المالية تخلو من أي إشارة لقيمة الموارد البشرية العاملة في المنشأة، عدا ما تظهره حسابات النتيجة من أجور ومرتببات بالإضافة للجزء المستحق أو المتقدم منها والذي يظهر في قائمة المركز المالي كمستحقات أو مقدمات، وهذا يعد مخالفة للمبدأ المحاسبي - مبدأ الإفصاح المحاسبي.

### 3- مبدأ الموضوعية:

يقصد بالموضوعية في المحاسبة عدم التحيز في القياس، أو خضوعه لتقديرات شخصية بحته، وتعد البيانات المحاسبية موضوعية إذا كانت قابلة للتحقق عن طريق أدله إثبات مستقلة، وقد عرف هندركسون الموضوعية بأنها: " الاعتماد على قياس للبيانات يمكن التثبت منه بواسطة خبراء مؤهلين، والتوصل إلى النتائج نفسها في جميع الحالات " أي عدم تغير النتائج بالتحيز الشخصي هذا وينظر للموضوعية مستوى عدة درجات حيث تتوقف درجة الموضوعية على دليل الإثبات، ونلاحظ مما سبق أن مبدأ الموضوعية لا يتعارض مع المحاسبة مع الموارد البشرية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 10).

### 4- مبدأ الأهمية النسبية:

يقضي مبدأ الأهمية النسبية أن يتم الإهتمام بالنود ذات القيمة المالية الكبيرة، ونظراً لكون نفقات اكتساب نفقات اكتساب وتنمية واحلال المورد البشري كبيرة نسبياً في المنشآت الحديثة المتقدمة، فلا بد من رسملة هذه النفقات، ويعتبر تجاهل ذلك إهداراً لمبدأ الأهمية النسبية، وهو بذلك لا يتعارض مع المحاسبة عن الموارد البشرية (أبو المكارم، 2004: 49).

### 5- مبدأ تحقق الإيراد:

عرفت هيئة معايير المحاسبة الدولية (FASB) الإيرادات انها " تدفقات داخلية للوحدة المحاسبية، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كلاهما معاً".

ويعنى مبدأ تحقق الإيراد بتوقيت الاعتراف بالإيراد، أي تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد في السجلات.

ويعرف مفهوم الإيراد أنه " التدفق من القيمة الداخلة إلى الوحدة المحاسبية نتيجة أدائها لنشاطها". وللاعترااف بالإيراد يجب أن تتوفر (4) شروط سبق الإشارة إليها وهي (التعريف، القياس، الملاءمة، الثقة) وفي مجال قياس (المرجع السابق، 2004: 51).

**وتحقق الإيراد يجب توافر شرطان آخران هما:**

- **الاكتساب:** بمعنى اكمال عملية توليد الإيراد أو اقترابه من الاكمال.
- **التحقق أو القابلية للتحقق:** بمعنى تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية وما هو في حكم النقدية.

**ولمعرفة وتحديد مفهوم الإيراد فإنه يمكن النظر إليه من ثلاثة مفاهيم :**

- عبارة عن تدفق من القيمة داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة أدائها لنشاطها.
- عبارة عن تدفق من القيمة خارج من الوحدة المحاسبية نتيجة تبادل السلع والخدمات مع الغير.
- عبارة عن ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات تم تبادلها خلال الفترة (أي كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي).

**ويعتبر المفهوم الثالث أشمل وأوسع من باقي التعريفات السابقة لأنه يعتبر الإيراد مؤشراً على قيمة المنجزات التي حققتها المنشأة خلال الفترة.**

كما عرف مجلس معايير المحاسبين الأمريكي الإيراد: أنه تدفق داخل وتدفق خارج في شكل سلع وخدمات، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معاً التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع والخدمات للغير مما تدخل ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

## **6- فرض الاستمرار والدورية:**

يقنضي هذا الفرض أن المنشأة قد أسست لتستمر بصرف النظر عن حياة أصحابها أو الأصول المستخدمة فيها، وعلى ذلك يتم تقسيم حياه المشروع إلى فترات مالية متساوية تكون عادة سنة لمعرفة نتيجة النشاط عن هذه الفترة وكذلك المركز المالي من تاريخ انتهاء الفترة،

وبالتالي توزع تكاليف الأصول المعمرة التي بالمشروع على عدة فترات مالية بحسب استفادة كل فترة من خدمات هذه الأصول (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 13).

وفقاً لما سبق يمكن اعتبار الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة عبر توزيع تكاليف الحصول عليه وتطويره والاحتفاظ به على عدة فترات مالية حسب العمر الإنتاجي المتوقع له، وبذلك فإن هذه الفرضية لا تتعارض وفرض مع المحاسبة عن الموارد البشرية (حنان، 2003: 384).

#### سادساً: التكلفة الأصلية للموارد البشرية:

تكلفة الموارد البشرية هي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالهم، ولهذا لا بد من التمييز بين التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال. والتكلفة التاريخية هي التكلفة الأصلية للموارد البشرية، وتعتبر عن التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية وتدريبهم وتطويرهم وتنمية قدراتهم، و هي بذلك يمكن أن تكون مصروفاً (أي جزء من التكلفة الذي تم اهتلاكه و استغلاله خلال الفترة المحاسبية الحالية) و يمكن أن تكون أصلاً (أي جزء من التكلفة الذي لم يُهتلك خلال الفترة الحالية بل تستفيد منه المنشأة لعدة فترات محاسبية تالية).

وهو بذلك يتماشى مع القياس المحاسبي للموارد الأخرى وينطوي على قدر كبير من الموضوعية في قياس الموارد البشرية (عبد العال، 1981: 117) ولكن يعاب عليه أنه يهمل التكلفة اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع المتوقعة مستقبلاً، كذلك يخطئ بين مفهومين مختلفين للموارد البشرية وهما مفهوم تكلفة الموظف و مفهوم القيمة الاقتصادية من وجهة نظر المشروع فتكلفه الموظف لا تصلح دائماً كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية (مطر، 1982: 232).

أما تكلفة الإحلال فتتمثل في التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة (سواء كانت إحلال وظيفي أو إحلال شخصي) بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات (حنان، 2003: 22).

ويتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية ولكن الفرق بينهما في احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية.

يمكن توضيح التكلفة الأصلية للموارد البشرية كما هو موضح في الشكل رقم ( 2.2 ):



شكل رقم ( 2.2 )

### يوضح التكلفة الأصلية للموارد البشرية

المصدر: اعداد الباحثة استناداً إلى (اريك فلامهولز، المحاسبة، 1992، ص 101).

## أولاً: تكلفه الحصول على الموارد البشرية:

تتمثل تكلفه الحصول على الموارد البشرية في التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة من أجل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً أو يقوم بوظيفة معينة وتشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة كتكاليف الترقية والتدريب (فلامهولتر، 1992: 100) ويمكن تصنيفها إلى:

### تكلفة الاستقطاب:

وهي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد للمؤسسة تبدأ بالبحث عن الموارد البشرية و تنطوي هذه العملية على الإعلان والمراسلات وغيرها، و تحمل التكاليف المترتبة على الرد على المتقدمين المرفوضين على المتقدمين المتعاقد معهم.

### تكلفة الاختيار:

وهي التكلفة التي تتحملها من أجل تحديد من يجب أن يحصل على الوظيفة وتبدأ بالرد على المتقدمين المختارين لوظيفة محددة وتتألف أساساً من مقابلة المرشح (السفر و الإقامة في الفنادق، وغيرها) شرح وعقد الاختبارات وأية فحوص أخرى، ومثلها مثل تكاليف الاستقطاب، تحمل التكاليف الإجمالية للاختبار على المتقدمين المتعاقد معهم.

### تكلفة التعاقد:

وهي تبدأ بمجرد اختيار الموظفين و تنطوي هذه العملية على إعداد العقد و نفقات السفر و ما شابهها.

### تكلفة تحديد المكان:

وهي تشمل مختلف التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته.

## ثانياً: تكلفة التعلم:

تشير تكلفة التعلم إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب المورد البشري ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع عند قيامة بوظيفة معينة وهي تمثل التكلفة التفاضلية



التي تتحملها المنشأة لحين تحقيق المستوى الانتاجي المطلوب عادة لوظيفة معينة وتشكل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل.

ويمكن أن تكون التكلفة مباشرة وغير مباشرة فنكف الرواتب والأجور التي يتقاضها الشخص خلال فترة التدريب وكذلك الزمن الذي يقضيه المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين فهي تكلفة غير مباشرة علماً أن هذه النفقات يتم إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لهذه الأصول (سالم، 2008: 101).

### ثالثاً: تكلفة الإحلال للموارد البشرية: (Replacement Cost of Human Resources):

يمكن تعريف تكلفة الإحلال بأنها: " ما يجب إنفاقه للحصول على موظف اخر يتمتع بنفس المهارة والكفاءة فيما لو استغنى المشروع عن خدمات هذا الموظف (الجعدي، 2007: 61). ويجب التميز بين نوعين من الإحلال للموارد البشرية هما الإحلال الوظيفي و الإحلال الشخصي.

### أولاً: تكلفة الإحلال الوظيفي:

يقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي هي التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال شخص يشغل الان وظيفه معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم نفس الخدمات في هذه الوظيفة، وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاثة عناصر هي (حنان، 2003: 220):

- تكلفة الحصول على الأفراد.

- تكلفة التعلم.

- تكلفة ترك العمل.

وقد تم التطرق إلى العنصرين الأول والثاني بشيء من التفصيل سابقاً ونتطرق الان إلى العنصر الثالث وهو تكلفه ترك العمل.

#### تكلفة ترك العمل:

هي التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين يشغل وظيفه معينة بترك العمل لأي سبب كان سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تمنعه عن العمل.

وتشمل هذه التكلفة عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة فبالحث عن شخص اخر يشغل الوظيفة يترتب عليه تكاليف مباشرة، أما خلال فترة البحث تنشأ بعض التكاليف غير المباشرة نتيجة عدم القيام بأعباء هذه الوظيفة، فإن كان لإداء هذه الوظيفة أثر في أداء وظيفه أخرى فإن القائمين بهذه الوظيفة قد يتأثروا بذلك ويقل معدل أدائهم، بالإضافة لعناصر تكلفة أخرى غير مباشرة تتمثل في الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال (سالم، 2008: 106).

#### ثانياً: تكلفة الإحلال الشخصي:

تتمثل تكلفة الإحلال الشخصي في التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص اخر يكون قادر على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

وتقتضي طريقه تكلفة الإحلال الشخصي أن يتم تجميع ورسمه التكاليف التالية:

1- تكاليف التوظيف المباشرة وغير المباشرة.

2- تكاليف تعليم الموظفين الجدد وإكسابهم الخبرة السابقة.

3- تكاليف ترك الخدمة المباشرة وغير المباشرة.

## الفصل الثالث

### الإطار التطبيقي للدراسة

3.1: المبحث الأول: قانون الخدمة المدنية المنظم لأداء الموارد

البشرية العاملة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

3.2: المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات.

3.3: المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج.

## المبحث الأول

### قانون الخدمة المدنية المنظم لأداء الموارد البشرية العاملة

#### في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة

#### المقدمة:

نشأت السلطة الوطنية الفلسطينية بعد توقيع اتفاق أوسلوا، كنتيجة لعملية التسوية التي بدأت بمؤتمر مدريد عام 1991، حيث وصلت عملية التسوية إلى هذه الاتفاقية التي تنص على إجراء بعض الترتيبات التي وصفت في حينه بالحكم الذاتي المؤقت، وقد ترتب على هذه الاتفاقية نقل الكثير من الصلاحيات من الإدارة المدنية الصهيونية إلى السلطة الوطنية الفلسطينية "سلطة الحكم الذاتي المؤقت"، وقد تم تشكيل الوزارات الفلسطينية كبديل عن الإدارات الصهيونية (وزارة التربية والتعليم العالي الفلسطيني، الموقع الإلكتروني، 2015/02/14).

وينظم عمل المؤسسات والهيئات الحكومية في قطاع غزة قانون الخدمة المدنية (القوانين واللوائح والتعميمات) ويشرف ديوان الموظفين العام على مدى التزام المؤسسات والهيئات الحكومية في قطاع غزة بتنفيذ ما ورد في قانون الخدمة المدنية وتعديلاته.

#### 3.1.1: قانون الخدمة المدنية وتعديلاته (ديوان الموظفين العام، الموقع الإلكتروني، 2014/12/30):

تسري الأحكام الواردة في قانون الخدمة المدنية المنظم لعمل الهيئات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة على الموظفين العاملين في الدوائر الحكومية ويتقاضون رواتبهم من خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية حسب نظام تشكيلات الوظائف الواردة في قانون الخدمة المدنية والمرفق في ملحق رقم (3)، والموظفين المعيّنين بمقتضى قوانين أو قرارات خاصة فيما لم يرد بشأنه نص فيها.

وكتاب قانون الخدمة المدنية يظهر بوضوح التحولات الاستراتيجية التي ساهم في وضعها ديوان الموظفين العام<sup>(1)</sup> من قوانين و لوائح تنفيذية و تعاميم و التي استهدفت وضع اتجاهات

---

1 - ديوان الموظفين العام: هو دائرة مستقلة تعني بشؤون الخدمة المدنية ويتولى إدارته رئيس يرتبط بمجلس الوزراء الفلسطيني يعين رئيس الديوان بموجب قرار من قبل رئيس السلطة الفلسطينية بناءً على تنسيب من قبل

عملية الإصلاح و التطوير على سلم أولويات العمل في ديوان الموظفين العام ، و البدء بتحقيق تقدم جوهري و نوعي في دور ديوان الموظفين العام، و الإسهام في عملية التغيير و الإصلاح الشامل لشؤون الخدمة المدنية، وإن أحد أسس هذه العملية هو إيجاد السند التشريعي عبر تطوير أنظمة و تشريعات الخدمة المدنية بمختلف جوانبها واعتماد التخطيط في مختلف مراحل وجوانب العملية الإدارية.

وقد اعتبر القانون بأن المورد البشري هو العنصر الأساسي في عمل المؤسسات والهيئات الحكومية في قطاع غزة، حيث تم تنظيم وتحديد الاحتياجات ورسم سياسات التوظيف و الإسهام في وضع سياسات إدارة الموارد البشرية على المستوى الوظيفي و تعزيز دور المؤسسة في عملية الإدارة و اتخاذ القرار و الحرص على تحقيق العدالة و تكافؤ الفرص من خلال ديوان الموظفين العام واستناداً إلى المواد القانونية واللوائح التنفيذية والتعميمات الصادرة عن الديوان بموجب قانون الخدمة المدنية وتعديلاته.

**وتقوم الدوائر الحكومية بموجب قانون الخدمة المدنية بما يلي (قانون الخدمة المدنية رقم "4" لسنة 1998: 9):**

- أن تحدد أساليب تحقيق الأهداف والمهام الموكولة إليها بكفاءة وفعالية وأن تعتمد الوسائل الكفيلة بتعريف الموظفين والمواطنين بأهدافها ومهامها.
- أن تضع مشروعاً لهيكلها التنظيمي بتقسيماته محدداً فيه اختصاصات كل منها ويصدر باعتماده قرار من مجلس الوزراء.
- أن تضع جدولاً لوظائفها مرفقاً به بطاقة وصف لكل وظيفة محدداً به واجباتها ومسؤولياتها وشروط شغلها وتصنيفها وترتيبها وفقاً للفئات الواردة في الجدول رقم (1) الملحق بهذا القانون على أن يقدم إلى مجلس الوزراء لإصدار القرار بشأنه.
- أن تحدد حاجتها السنوية من الوظائف الواردة في جدول وظائفها المعتمد لإدراجها في الموازنة العامة.

---

مجلس الوزراء الفلسطيني يمارس رئيس الديوان صلاحياته في إدارة الشؤون المتعلقة بالديوان وفقاً للأحكام الواردة في قانون الخدمة المدنية وتعديلاته.

- أن توفر وسائل العمل الضرورية للموظف لتحسين أدائه لواجباته مع مراعاة الاقتصاد في النفقات والحرص على أموال الدولة.

- أن تقوم بتوجيه الموظف المعين لديها تحت التجربة لتعريفه على جهاز الدائرة وأهدافها ومهامها، وتنظيمها الإداري، والتشريعات الخاصة بها وبشؤون الخدمة المدنية، وإيقافه على مهام وظيفته وتدريبه على أساليب العمل في وحداتها الإدارية المختلفة.

هذا وقد حدد القانون اجراءات التعيين لموظف جديد والشروط الواجب توافرها لشغل وظيفه حكومية وما للموظف من حقوق وما عليه من واجبات، وفترة التجربة في السنة الأولى اللازم اجتيازها عند شغل وظيفه شاغره فيما عدا وظائف الفئة الأولى.

كذلك يتم قياس كفاية الأداء للعاملين في المؤسسات والهيئات الحكومية الواجب تحقيقه بما يتفق مع الوصف الوظيفي لنشاط الدائرة الحكومية وأهدافها ونوعية الوظائف بها والإجراءات التي تتبع في وضع وتقديم واعتماد تقارير الكفاية وطرق التظلم منها حسب ما هو وارد في قانون الخدمة المدنية.

وحدد قانون الخدمة المدنية التكلفة المترتبة على توظيف المورد البشري وترقيه الموظف، حيث لا تتم الترقية إلا على درجة شاغرة في الموازنة المعتمدة شريطة قضاء الموظف سنوات الحد الأدنى للمدة المقررة للبقاء على الدرجة المشار إليها في جدول فئات الوظائف وسلم الرواتب للموظفين هذا الأمر موضح في جدول فئات الوظائف وسلم رواتب الموظفين التابعين لقانون الخدمة المدنية والمرفق نسخة عنه في ملحق رقم (3) يتحدد من خلاله الراتب الأساسي للموظف منذ لحظه تعيينه حسب درجته الوظيفية والفئة المعين عليها والحد الأقصى لبقائه على الدرجة الوظيفية، مع الاخذ بعين الاعتبار العلاوة الدورية السنوية البالغة (0.5%) من الراتب الاساسي للموظف، ويحدد القانون الراتب الاجمالي للموظف من خلال تحديد الاستحقاقات والمتمثلة في (الراتب الأساسي مع علاوة الدرجة، علاوة الاختصاص، علاوة اجتماعية للزوج والأولاد، بدل انتقال من مكان السكن إلى مكان العمل، علاوة غلاء المعيشة، علاوة ندرة، علاوة مخاطرة، علاوة طبيعة عمل، علاوة إدارية) والاستقطاعات والمتمثلة في (قسط التقاعد، قسط التأمين الصحي، ضريبة الدخل، أية استقطاعات أخرى يحددها القانون) وهي مبينة في الملحق رقم (3).

كذلك فان قانون الخدمة المدنية قد تطرق لموضوع الاجازات والعطل الرسمية مدفوعة الاجر للعاملين والعقوبات في حال الاخلال بما هو وارد في هذا القانون و الترقية والنقل والندب

لمؤسسة حكومية لمدة لا تزيد عن عامين بحد أقصى والإعارة للمؤسسات غير الحكومية لمدة لا تزيد عن أربع أعوام بحد أقصى.

ولم يهمل قانون الخدمة المدنية تطوير أداء الموظف ورفع كفاءه في مجال عمله بل على العكس تطرق لهذا الموضوع من خلال تحديد شروط منح مهمات العمل و الدورات الخارجية والداخلية مدفوعة الاجر وشروط ابتعاث العاملين داخل أو خارج الوطن لا كمال الدراسات العليا او لحضور دورات تدريبيه أو مهمات رسمية في نفس مجال العمل.

## المبحث الثاني

### الطريقة والإجراءات

#### المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وحيث أن الدراسة تسعى إلى تحليل أبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال إطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وهو مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.

وتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

#### 3.2.1: منهج الدراسة:

يمكن اعتبار منهج الدراسة بأنه الطريقة التي يتتبعها الباحث خطها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث إضافة إلى أنه العلم الذي يعنى بكيفية إجراء البحوث العلمية.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف الحمداني (100/2006) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".



وقد استخدمت الباحثة مصدرين أساسيين للمعلومات:

### 1. المصادر البيانات الثانوية:

حيث تم معالجة الإطار النظري للدراسة عن طريق الإطلاع على مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة ذات الصلة، وذلك بغرض التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي تحدث في مجال الدراسة.

### 2. مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على البيانات من مصادرها الأولية من خلال استبانته صممت خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على عينة الدراسة وتجميع المعلومات اللازمة وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) الإحصائي إلى جانب الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### 3.2.2: مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع الدراسة المستهدف يتكون من جميع العاملين في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ممن مساهم الوظيفي مدير، نائب مدير عام، مدير عام، وكيل وزارة مساعد، وكيل وزارة، والبالغ عددهم (941) موظف (ديوان الموظفين العام، 2014)، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة تم أخذ عينة طبقية من كل فئة من مكونات الدراسة مكونة من (300).

حيث تم توزيع الاستبانات على أفراد العينة واسترد منها (283) استبانته بنسبة (94%) وهي موضحة في الجدول التالي رقم (1.3):

### جدول رقم (1.3)

يوضح توزيع مجتمع الدراسة وعينة الدراسة والعينة المستردة

م	المسمى	الفئة	الدرجة الوظيفية	مجتمع الدراسة	عينة الدراسة	عينة الدراسة المستردة
1	وكيل وزارة	العليا	A1	17	5	5
2	وكيل وزارة مساعد		A2	17	5	5
3	مدير عام		A4	126	40	37
4	نائب مدير عام	الأولى	A	30	10	9
5	مدير دائرة		C-B-A	751	240	227
<b>المجموع</b>				<b>941</b>	<b>300</b>	<b>283</b>

### 3.2.3: أداة الدراسة:

في إطار مشكلة الدراسة وفرضيات البحث ومفردات مجتمع الدراسة تم تحديد أداة الدراسة وهي الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية نظراً لكونها الأكثر ملاءمة لذلك الغرض، حيث تم إعداد إستبانة حول "مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة".

تتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول:

وهو عبارة عن المعلومات الشخصية عن المستجيب (الحالة الاجتماعية، المسمى الوظيفي، طبيعة العمل، الخبرة بالسنوات، المؤهل العلمي العمر).

## القسم الثاني:

وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من (33) فقرة، موزع على (4) مجالات، والمجالات الأربعة هي:

**المجال الأول:** توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، ويتكون من (8) فقرات.

**المجال الثاني:** النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، ويتكون من (8) فقرات.

**المجال الثالث:** البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة، ويتكون من (10) فقرات.

**المجال الرابع:** تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار، ويتكون من (7) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم (2.3):

### جدول رقم (2.3)

#### يوضح درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

اختارت الباحثة الدرجة (1) للاستجابة " موافق بدرجة قليلة جداً" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو (20%) وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

### 3.2.4: خطوات بناء الاستبانة:

قامت الباحثة بإعداد أداة الدراسة لمعرفة " مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة "، وتم اتباع الخطوات التالية لبناء الاستبانة :

1- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.

2- استشارت الباحثة عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.

3- تحديد المجالات الرئيسة التي شملتها الاستبانة.

4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.

5- تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من (5) مجالات و (55) فقرة.

6- تم عرض الاستبانة على (9) من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، وجامعة الأزهر والجامعة القدس المفتوحة والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.

7- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية على (4) مجالات و (33) فقرة، كما هو مبين في الملحق رقم (2).

### 3.2.5: صدق الاستبان:

صدق الاستبانة يعني " أن يقيس الاستبان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي/2010: 105)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001).

وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما صدق المحكمين و صدق المقياس.

### 3.2.5.1: صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة " هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، 2010: 107) حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) متخصصين في مجال العلوم المالية والإدارية والإحصائية وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (2).

### 3.2.5.2: صدق المقياس:

### 3.2.5.3: الاتساق الداخلي (Internal Validity):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

### نتائج الإتساق الداخلي:

يوضح جدول (3.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (3.3)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.817	يتم التعامل مع الموظفين العاملين في المؤسسات الحكومية على اعتبار انهم أصول.
2.	*0.000	.641	يوجد نظام مكافآت وحوافز للعاملين في المؤسسات الحكومية.
3.	*0.000	.727	يتم عقد دورات تدريبية تطويريه تتعلق بتنمية ثقافة محاسبة الموارد البشرية لدى العاملين.
4.	*0.000	.769	يتم النظر إلى الموظف الحكومي أنه استثمار طويل الاجل يتم الاستفادة منه مستقبلاً.
5.	*0.000	.669	تهتم الإدارة العليا بتطوير الموارد البشرية عبر المشاركة في مؤتمرات ومهمات عمل رسمية بشكل دوري.
6.	*0.000	.515	التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.
7.	*0.000	.581	تهتم الإدارة العليا لزيادة الرضى الوظيفي للعاملين في المؤسسات الحكومية و ولائهم للعمل.
8.	*0.002	.450	يوجد اهتمام بتحديد عناصر التكلفة المتعلقة بالموارد البشرية ( تأمين صحي، بدل مواصلات، علاوات، ..الخ) في المؤسسات الحكومية

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  .

يوضح جدول (4.3)معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (4.3)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.741	يوفر النظام المحاسبي قدرة على احتساب وقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.
2.	*0.000	.702	يتم التعامل مع تكلفة عناصر الموارد البشرية على أساس أنها أصول استثمارية طويلة الاجل.
3.	*0.000	.684	يتم احتساب التكاليف التدريبية والتطويرية عند استقطاب الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية
4.	*0.000	.697	يوفر النظام المحاسبي الموجود في المؤسسات الحكومية امكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية والعائد منها بدقة.
5.	*0.000	.684	يتم حفظ دفاتر وسجلات محاسبية خاصة لضبط ومتابعة تكاليف الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية من خلال توفر بيانات مشابه.
6.	*0.000	.777	يتم مراعاة وجود قياسات محاسبية لعناصر الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها.
7.	*0.000	.764	راعت المؤسسات الحكومية تحديد تكلفة تدريب وتطوير الموارد البشرية.
8.	*0.000	.631	تتابع المؤسسات الحكومية عمليات قياس وتقييم أثر التدريب والتطوير للعاملين لديهم.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (5.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (5.3)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (.Sig)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.705	يوجد هيكل تنظيمي معتمد للمؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
2.	*0.000	.705	يوجد نظام رقابي مالي محدد ومكتوب في للمؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
3.	*0.003	.457	يوجد وصف وظيفي يتم من خلاله اختيار الكادر البشري المناسب في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
4.	*0.000	.703	يوجد نظام رقابي إداري محدد في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
5.	*0.000	.593	يتم حوسبة المعاملات الحكومية الخاصة بالموارد البشرية باستخدام برامج الحاسوب في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
6.	*0.000	.585	يوجد نظام محاسبي يقيس تكلفة المورد البشري في المؤسسة.
7.	*0.001	.501	يتم استخدام تقنيات وأجهزة حديثة ( حواسيب، ماسح ضوئي، برامج محوسبه ) في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
8.	*0.000	.635	تساعد التقنيات والأجهزة الحديثة في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة بسرعة ودقه وكفاءة مما يسهل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
9.	*0.001	.494	يوجد فصل ما بين وظيفة المحاسب المالي والمراقب المالي في المؤسسة.
10.	*0.000	.724	توجد رقابه داخل المؤسسة تتأكد من سلامة تطبيق النظم المحاسبيه.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  .



يوضح جدول (6.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (6.3)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.693	تستخدم البيانات المالية للموارد البشرية الحالية في المؤسسة في تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية.
2.	*0.000	.682	تساعد البيانات المالية للموارد البشرية في دعم قرارات التعيين والتوظيف.
3.	*0.000	.721	البيانات المتوفرة حول المورد البشري تستخدم في الرقابة على الإنفاق في المؤسسة.
4.	*0.000	.801	تتوفر بيانات حول المورد البشري في المؤسسة تساعد على الربط بين الإنفاق والخدمات والبرامج التدريبية والتطوير للعاملين فيها.
5.	*0.000	.851	يتم التخطيط بشكل جيد للتكلفة المالية المترتبة على حصول العاملين في المؤسسة على مؤهل علمي في مجال عملهم خلال الخدمة في المؤسسة.
6.	*0.000	.631	يتم تحديد ومتابعة التكلفة المالية المترتبة على تغيير الحالة الاجتماعية للعاملين في المؤسسة.
7.	*0.000	.810	يتم تحديد التكلفة المالية المترتبة على تطوير الكادر البشري والاستفادة منه بشكل مناسب خلال سنوات عمل الموظف

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  .

### 3.2.5.5: الصدق البنائي (Structure Validity):

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

يبين جدول (7.3) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (7.3)

يوضح معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.839	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
*0.000	.870	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
*0.000	.802	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
*0.000	.858	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

### 3.2.6: ثبات الاستبانة (Reliability):

يقصد بثبات الاستبانة هو "أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الجرجاوي، 2010: 97)، ويقصد به أيضا "إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات

مقارنة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة" (القحطاني، 2002).

وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

### معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient):

استخدمت الباحثة طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (8.3).

### جدول رقم (8.3)

#### يوضح معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.892	0.796	8	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.
0.934	0.872	8	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.894	0.799	10	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.931	0.867	7	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
<b>0.971</b>	<b>0.943</b>	<b>33</b>	<b>جميع المجالات معا</b>

\*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (8.3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.796، 0.872) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.943). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.892، 0.934) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.971) وهذا يعني أن معامل الصدق الذاتي مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2). وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### 3.2.7: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

#### اختبار التوزيع الطبيعي (Normality Distribution Test):

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (9.3).

#### جدول رقم (9.3)

#### يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	المجال
0.086	توفر الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.322	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.223	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.406	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
<b>0.370</b>	<b>جميع مجالات الاستبانة معاً</b>

واضح من النتائج الموضحة في جدول (9.3) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث يجب استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 4- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) : لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- 5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة، والعلاقة بين المتغيرات.
- 6- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
- 7- اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
- 8- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

## المبحث الثالث

### اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

#### المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات العامة التي اشتملت على (الحالة الاجتماعية، المسمى الوظيفي، طبيعة العمل، الخبرة بالسنوات، المؤهل العلمي، العمر)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها احصائياً في هذا الفصل.

#### 3.3.1: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة المستردة وفق المعلومات الشخصية

#### 1- توزيع عينة الدراسة حسب الحالة الاجتماعية

#### جدول رقم (10.3)

يوضح توزيع عينة الدراسة المستردة حسب الحالة الاجتماعية

النسبة المئوية %	العدد	الحالة الاجتماعية
90.5	256	متزوج
8.5	24	أعزب
1.1	3	مطلق
100.0	283	المجموع

يتضح من جدول رقم (10.3) أن ما نسبته 90.5% من عينة الدراسة حالتهم الاجتماعية متزوج، 8.5% أعزب، بينما 1.1% حالتهم الاجتماعية مطلق.

ويمكن للباحثة أن تفسر هذه النتيجة بأن ارتفاع نسبة المتزوجين العاملين في القطاع الحكومي في غزة يمثل تكلفه اضافيه تحتسب في راتب المورد البشري يترتب عليها التزام مالي اضافي متمثل في علاوة الزوجة وعلاوة الأولاد إن وجدوا والإعفاءات الضريبية .. الخ من الالتزامات المالية الأخرى.

## 2- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

### جدول رقم (11.3)

يوضح توزيع عينة الدراسة المستردة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
80.2	227	مدير
3.1	9	نائب مدير عام
13.1	37	مدير عام
1.8	5	وكيل مساعد
1.8	5	وكيل
<b>100.0</b>	<b>283</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول رقم (11.3) أن ما نسبته 80.2% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير، 3.1% نائب مدير عام، 13.1% مدير عام، 1.8% وكيل مساعد، وكذلك 1.8% مساهم الوظيفي وكيل.

وهذا التوزيع في نسب المسميات الوظيفية طبيعي وتعكس العلاقة العكسية بين عدد الأفراد في المستويات الإدارية بحيث كلما ارتفع المستوى الإداري قل حجم المجتمع ليتناسب وطبيعة الهرم التنظيمي للمؤسسات عموماً والحكومية خصوصاً.

### 3- توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

#### جدول رقم (12.3)

يوضح توزيع عينة الدراسة المستردة حسب طبيعة العمل

النسبة المئوية %	العدد	طبيعة العمل
77.0	218	إداري
23.0	65	مالي
<b>100.0</b>	<b>283</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول رقم (12.3) أن ما نسبته 77.0% من عينة الدراسة طبيعة عملهم إداري أو أي تخصص آخر غير مالي وهم بذلك يمثلون الجزء الأكبر من العينة، بينما 23.0% فقط طبيعة عملهم مالي. وتعزو الباحثة السبب في ذلك إلى طبيعة هيكلية التوظيف في المؤسسات الحكومية ومحدودية الوظائف المالية التخصصية في الإدارة العليا والتوسع في الوظائف الإدارية.

### 4- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة بالسنوات

#### جدول رقم ( 13.3 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة بالسنوات

النسبة المئوية %	العدد	الخبرة بالسنوات
7.4	21	1 أقل من 5
31.8	90	5 أقل من 10
37.8	107	10 أقل من 15
23.0	65	15 فأكثر
<b>100.0</b>	<b>283</b>	<b>المجموع</b>



يتضح من جدول رقم (13.3) أن ما نسبته 7.4% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 1 أقل من 5 سنوات ، 31.8% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 أقل من 10 سنوات، 37.8% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 أقل من 15 سنة، بينما 23.0% سنوات خبرتهم 15 سنة فأكثر. وبالنظر إلى تلك النتائج نجد أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن 5 سنوات ويشير ذلك إلى ارتفاع مستوى الخبرة لدى العاملين في المؤسسات الحكومية مما يساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة النسبية من قبلهم مما يؤدي إلى صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها كل في مجال عمله.

#### 5- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

#### جدول رقم ( 14.3 )

#### يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
1.8	5	دبلوم
54.1	153	بكالوريوس
38.5	109	ماجستير
5.7	16	دكتوراه
<b>100.0</b>	<b>283</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول رقم (14.3) أن ما نسبته 1.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم، 54.1% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، 38.5% مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 5.7% مؤهلهم العلمي دكتوراه. وهذا يدل على وجود نسبة جيدة لحمله المؤهلات العلمية (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه) من العاملين والذين يشغلون مناصب إدارية عليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة مما يساهم بالارتقاء بالعمل الحكومي.

6- توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم (15.3)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
30 أقل من 35	59	20.8
35 أقل من 40	68	24.0
40 أقل من 45	83	29.3
45 فأكثر	73	25.8
المجموع	283	100.0

يتضح من جدول رقم (15.3) أن ما نسبته 20.8% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 30 أقل من 35 سنة، 24.0% تتراوح أعمارهم من 35 أقل من 40 سنة، 29.3% تتراوح أعمارهم من 40 أقل من 45 سنة، بينما 25.8% أعمارهم 45 سنة فأكثر.

وبالنظر إلى تلك النتائج نجد أن ما نسبته (80%) من أفراد مجتمع الدراسة هم ممن تزيد أعمارهم عن 35 سنة، وأن غالبية موظفي الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة تتراوح أعمارهم ما بين 40-45 سنة، ويلاحظ تقارب نسبي في توزيع النسب على الفئات العمرية عموماً.

### 3.3.2: اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا.

#### - الفرضية الصفرية:

وهي متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل درجة الموافقة المتوسطة حسب مقياس ليكرت المستخدم.

#### - الفرضية البديلة:

وهي متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

إذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

**اختبار الفرضية الأولى:** يوجد وعي كافي لدى الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة حول أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول رقم (16.3).

### جدول رقم (16.3)

يوضح المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يتم التعامل مع الموظفين العاملين في المؤسسات الحكومية على اعتبار انهم أصول.	3.67	73.43	9.95	0.000*	1	
2.	يوجد نظام مكافآت وحوافز للعاملين في المؤسسات الحكومية.	2.83	56.65	-2.13	0.017*	8	
3.	يتم عقد دورات تدريبية تطويرية تتعلق بتنمية ثقافة محاسبة الموارد البشرية لدى العاملين.	2.91	58.12	-1.40	0.081	6	
4.	يتم النظر إلى الموظف الحكومي أنه استثمار طويل الاجل يتم الاستفادة منه مستقبلاً.	2.93	58.65	-1.09	0.139	5	
5.	تهتم الإدارة العليا بتطوير الموارد البشرية عبر المشاركة في مؤتمرات ومهام عمل رسمية بشكل دوري.	2.94	58.86	-0.89	0.186	4	
6.	التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.	3.27	65.32	4.31	0.000*	2	
7.	تهتم الإدارة العليا لزيادة الرضى الوظيفي للعاملين في المؤسسات الحكومية و ولائهم للعمل.	2.88	57.59	-1.96	0.026*	7	
8.	يوجد اهتمام بتحديد عناصر التكلفة المتعلقة بالموارد البشرية (تأمين صحي، بدل مواصلات، علاوات..الخ) في المؤسسات الحكومية	3.13	62.63	2.05	0.021*	3	
	جميع فقرات المجال معاً	3.07	61.34	1.51	0.066		

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (16.3) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.67 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.43%، قيمة الاختبار T 9.95 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 3.27 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 65.32%، قيمة الاختبار T 4.31 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 3.13 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 62.63%، قيمة الاختبار T 2.05 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.021 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 2.83 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 56.65%، قيمة الاختبار T -2.13 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.017 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (7) يساوي 2.88 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57.59%، قيمة الاختبار T -1.96 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.026 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 2.91 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 58.12%، قيمة الاختبار T -1.40 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.081 لذلك

تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

### وحول ما سبق يمكن استنتاج مايلي:

1- يوجد موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد عينة الدراسة بأهمية التعامل مع المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة الحكومية، وهذا يشير إلى أحد جوانب الإدراك بأهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لدى الإدارة العليا.

2- يوجد موافقة بدرجة متوسطة وإدراك من قبل أفراد عينة الدراسة بأن التطور التكنولوجي الحاصل في عصرنا الحالي ساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات الحكومية كونهما مكملين لبعضهما البعض ولا يمكن استمرار العمل بأحدهما دون وجود الطرف الآخر وهو بذلك يشير إلى أحد جوانب الإدراك بأهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة .

3- لا يوجد اهتمام كافي من قبل القائمين على نجاح العمل الحكومي في قطاع غزة - من وجه نظر أفراد عينة الدراسة - بنظام المكافآت والحوافز للموارد البشرية.

4- لا يوجد اهتمام كافي من قبل الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة - من وجه نظر أفراد عينة الدراسة- بعقد دورات تدريبية تطويرية وتنقيفية للتوعية بأهمية التعامل مع المورد البشري كأصل طويل الأمد في المؤسسة وحضور مؤتمرات وورش عمل لنشر هذا الفكر بين العاملين في المؤسسة.

5- لا يتم النظر بشكل كبير إلى المورد البشري في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة على اعتبار أنه أصل استثماري طويل الأجل يتم الانتفاع منه خلال سنوات خدمته في القطاع الحكومي من بشكل عام إن وجه نظر أفراد عينة الدراسة.

6- لا يوجد اهتمام كبير بتحقيق الرضا الوظيفي للموارد البشرية العاملة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

- نتائج الفرضية: إن المتوسط الحسابي يساوي 3.07، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 61.34%، قيمة الاختبار T 1.51، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.066 لذلك يعتبر مجال "توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة" غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية أي لا وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

واتفقت هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (الجعيدى، 2007).

وتعزو الباحثة ذلك إلى وجود ضعف ادراك لدى العاملين في الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بأهمية الموارد البشرية إلا أن حدائه هذا الموضوع على القطاع الحكومي ومحدودية تطبيقه ومحدودية الموارد المالية لحكومة غزة في الوقت الراهن كانت سبباً في القصور في بعض المجالات، مما يتطلب التركيز على التحسين المستمر لهذا المجال في الفترات القادمة من خلال التعامل مع الموارد البشرية وفق منهجية مخطط لها بشكل سليم.

اختبار الفرضية الثانية: يوجد أنظمة محاسبية ملائمة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (17.3).

### جدول رقم (17.3)

يوضح المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1	يوفر النظام المحاسبي قدرة على احتساب وقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.	3.31	66.26	4.83	0.000*	1	
2	يتم التعامل مع تكلفة عناصر الموارد البشرية على أساس أنها أصول استثمارية طويلة الاجل.	3.07	61.37	1.14	0.127	2	
3	يتم احتساب التكاليف التدريبية والتطويرية عند استقطاب الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية	3.00	60.00	0.00	0.500	3	
4	يوفر النظام المحاسبي الموجود في المؤسسات الحكومية امكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية والعائد منها بدقة.	2.94	58.75	-0.95	0.173	7	
5	يتم حفظ دفاتر وسجلات محاسبية خاصة لضبط ومتابعة تكاليف الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية من خلال توفر بيانات مشابه.	3.00	59.93	-0.06	0.478	4	
6	يتم مراعاة وجود قياسات محاسبية لعناصر الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها.	2.89	57.90	-1.64	0.051	8	
7	راعت المؤسسات الحكومية تحديد تكلفة تدريب وتطوير الموارد البشرية.	2.99	59.78	-0.17	0.433	5	
8	تتابع المؤسسات الحكومية عمليات قياس وتقييم أثر التدريب والتطوير للعاملين لديهم.	2.95	58.99	-0.74	0.229	6	
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.02</b>	<b>60.44</b>	<b>0.48</b>	<b>0.314</b>		

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .



### من جدول رقم (17.3) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.31 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.26%، قيمة الاختبار  $T = 4.83$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 3.07 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 61.37%، قيمة الاختبار  $T = 1.14$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.127 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 3.00 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 60.00%، قيمة الاختبار  $T = 0.00$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.50 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد تساوى مع درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة إلى حد ما من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 2.89 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57.90%، قيمة الاختبار  $T = -1.64$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.051 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (4) يساوي 2.94 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 58.75%، قيمة الاختبار  $T = -0.95$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.173 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 2.95 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 58.99%، قيمة الاختبار  $T = -0.74$ ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.229 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

### وحول ما سبق يمكن استنتاج مايلي:

- 1- يوجد موافقة إلى حد ما من قبل أفراد عينة الدراسة على وجود نظام محاسبي قادر على احتساب تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.
- 2- يوجد موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على أنه يتم التعامل مع تكلفة اقتناء الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على أنها أصول استثمارية طويل الأجل.
- 3- يوجد موافقه إلى حد ما لدى أفراد عينة الدراسة أنه يتم الاخذ بعين الاعتبار التكلفة التدريبية والتطويرية للموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة عند استقطابها.
- 4- يرى افراد عينة الدراسة عدم قدره النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة تحديد تكلفة الموارد البشرية والعائد منها بدقة.
- 5- يرى افراد عينة الدراسة عدم وجود نظام دقيق لحفظ الدفاتر والسجلات في النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة يضمن متابعة تكاليف الموارد البشرية فيها.
- 6- يرى افراد عينة الدراسة عدم قدره النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على توفير قياسات محاسبية ملائمة تعمل على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية لديها.
- 7- يرى افراد عينة الدراسة عدم قدره النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على تحديد تكلفه تدريب وتطوير الموارد البشرية العاملة لديها بشكل علمي دقيق، وعدم القدرة على قياس وتقييم أثره المالي فيما بعد.

نتائج الفرضية: إن المتوسط الحسابي يساوي 3.02، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 60.44%، قيمة الاختبار T 0.48، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.314 لذلك يعتبر مجال " النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة " غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية أي لا يوجد أنظمة محاسبية ملائمة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية فيها.

وهذه النتيجة كانت مخالفة لدراسة كلٍ من (الجعدي،2007)، (سالم،2008)، (زويلف،2014)

وتعزو الباحثة ذلك إلى عدم وجود اهتمام وإدراك لدى الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة وضرورة وجود الأنظمة المحاسبية الضابطة للعمل في مجال الموارد البشرية، بالإضافة لعدم المامهم بالمبادئ والأسس المحاسبية ويتضح ذلك في التناقض الحاصل في الإجابة على بند "4" من جدول رقم (16.3) و بند رقم "2" من جدول رقم (17.3).

**اختبار الفرضية الثالثة:** يوجد بناء تنظيمي سليم في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. النتائج موضحة في جدول رقم (18.3).

جدول رقم (18.3) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يوجد هيكل تنظيمي معتمد للمؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.59	71.81	9.15	*0.000	2
2.	يوجد نظام رقابي مالي محدد ومكتوب في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.34	66.76	5.61	*0.000	7
3.	يوجد وصف وظيفي يتم من خلاله اختيار الكادر البشري المناسب في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.35	66.93	5.56	*0.000	6
4.	يوجد نظام رقابي إداري محدد في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.16	63.23	2.61	*0.005	10
5.	يتم حوسبة المعاملات الحكومية الخاصة بالموارد البشرية باستخدام برامج الحاسوب في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.19	63.77	2.93	*0.002	9
6.	يوجد نظام محاسبي يقيس تكلفة المورد البشري في المؤسسة.	3.29	65.87	4.19	*0.000	8
7.	يتم استخدام تقنيات وأجهزة حديثة (حواسيب، ماسح ضوئي، برامج محوسبه) في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.56	71.28	9.60	*0.000	3
8.	تساعد التقنيات والأجهزة الحديثة في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة بسرعة ودقه وكفاءة مما يسهل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.60	72.03	11.29	*0.000	1
9.	يوجد فصل ما بين وظيفة المحاسب المالي والمراقب المالي في المؤسسة.	3.49	69.82	8.51	*0.000	4
10	توجد رقابه داخل المؤسسة تتأكد من سلامة تطبيق النظم المحاسبية.	3.40	68.03	6.59	*0.000	5
	جميع فقرات المجال معاً	3.40	68.00	9.86	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

### من جدول رقم (18.3) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 3.60 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 72.03%، قيمة الاختبار T 11.29، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.59 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.81%، قيمة الاختبار T 9.15، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (7) يساوي 63.5 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.28%، قيمة الاختبار T 9.60، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (4) يساوي 3.16 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 63.23%، قيمة الاختبار T 2.61، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.05 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (5) يساوي 3.19 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 63.77%، قيمة الاختبار T 2.93، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.02 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 3.29 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 65.87%، قيمة الاختبار T 4.19، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

### وحول ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

ان المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لديهم هيكل تنظيمي معتمد بناءً عليه يتم تحديد الاحتياجات السنوية من الموارد البشرية من خلال وصف وظيفي يتم متابعته بالتنسيق مع ديوان الموظفين العام يساهم في تحديد اجراءات العمل بشكل دقيق، وان النظام المالي الحكومي يستطيع احتساب تكلفه المورد البشري خلال سنوات خدمته في ظل وجود نظام رقابي مالي وإداري منفصل ومحدد وفق قوانين واضحة ( حيث تم الفصل ما بين المحاسب المالي في الدائرة المالية والمراقب المالي التابع لوزارة المالية والرقابه الإدارية والمالية) وجاري العمل على حوسبه جميع المعاملات الرسمية الحكومية في قطاع غزة ومنها ما دخل حيز التنفيذ فعلاً.

### نتائج الفرضية:

إن المتوسط الحسابي يساوي 3.40، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.00%، قيمة الاختبار T 9.86، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية وبالتالي يتوفر بناء تنظيمي سليم في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

وتعزو الباحثة ذلك إلى الإصلاحات الإدارية والمالية وتفعيل العمل الرقابي الداخلي والخارجي للمؤسسات والحكومية العاملة في قطاع غزة خلال السنوات القليلة الماضية، بالإضافة إلى النقلة التكنولوجية والتوجه نحو الحوسبة للمعاملات الحكومية عبر الحاسوب الحكومي وديوان الموظفين العام.

ونظراً لخصوصية القطاع الحكومي فلم يتم التطرق لهذا الموضوع بشكل كامل في دراسات سابقه ، وقد اتفقت الدراسات السابقة على عدم اكتمال النظام المحاسبي في المؤسسات وعدم قدرته على معالجه بيانات الموارد البشرية بما يحقق الهدف المطلوب في ظل عدم قدرته على تحديد تكلفه وعائد المورد البشري بدقه.

**اختبار الفرضية الرابعة:** يتم تحديد تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة مما يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول رقم (19.3).

### جدول رقم (19.3)

يوضح المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "يساهم تحديد تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تستخدم البيانات المالية للموارد البشرية الحالية في المؤسسة في تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية.	3.32	66.38	5.26	*0.000	2
2.	تساعد البيانات المالية للموارد البشرية في دعم قرارات التعيين والتوظيف.	3.33	66.52	5.30	*0.000	1
3.	البيانات المتوفرة حول المورد البشري تستخدم في الرقابة على الإنفاق في المؤسسة.	3.15	62.99	2.43	*0.008	3
4.	تتوفر بيانات حول المورد البشري في المؤسسة تساعد على الربط بين الإنفاق والخدمات والبرامج التدريبية والتطوير للعاملين فيها.	3.07	61.42	1.17	0.121	5
5.	يتم التخطيط بشكل جيد للتكلفة المالية المترتبة على حصول العاملين في المؤسسة على مؤهل علمي في مجال عملهم خلال الخدمة في المؤسسة.	3.01	60.29	0.22	0.412	6
6.	يتم تحديد ومتابعة التكلفة المالية المترتبة على تغيير الحالة الاجتماعية للعاملين في المؤسسة.	3.07	61.42	1.13	0.131	4
7.	يتم تحديد التكلفة المالية المترتبة على تطوير الكادر البشري والاستفادة منه بشكل مناسب خلال سنوات عمل الموظف	2.99	59.79	-0.17	0.433	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.13</b>	<b>62.69</b>	<b>2.92</b>	<b>*0.002</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .



### من جدول (19.3) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 3.33 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.52%، قيمة الاختبار  $T = 5.30$  وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.32 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.38%، قيمة الاختبار  $T = 5.26$  وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 3.15 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 62.99%، قيمة الاختبار  $T = 2.43$  وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.008 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة (7) يساوي 2.99 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 59.79%، قيمة الاختبار  $T = -0.17$  وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.433 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة (5) يساوي 3.01 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 60.29%، قيمة الاختبار  $T = 0.22$  وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.412 ذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة (4) يساوي 3.07 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 61.42%، قيمة الاختبار T 1.17 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.121 ذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

### وحول ما سبق يمكن استنتاج مايلي:

لتطبيق أي نظام محاسبي لا بد من تحديد التكاليف وتصنيفها بشكل دقيق وسليم للحصول على النتائج المحاسبية الصحيحة، وفي القطاع الحكومي يتم تحديد الاحتياج السنوي من الموارد البشرية لجميع الوزارات والهيئات الحكومية ومناقشتها واعتمادها بالتنسيق ما بين الوزارة المعنية و وزاره المالية وديوان الموظفين العام بما يتناسب والاحتياج الفعلي مع الهياكل التنظيمية والموازنات المعتمدة لكل مؤسسه وفق أسس وقوانين محدده تنظم عمل تلك المؤسسات ويتم اعتماد الموازنة للمؤسسة وفق الأنظمة والقوانين المعمول بها، بالإضافة إلى وجود ادارة عامه أو دائرة في كل وزارة أو مؤسسه حكومية تهتم بمتابعة عمل الموظفين لديها وأخذ الاجراء المناسب في أي تغير يطرأ على العاملين لديها، وما يترتب عليه من أثر مالي من خلال التنسيق مع ديوان الموظفين العام و وزارة المالية، كما تبين أيضاً أنه يتم استخدام البيانات المالية في تحديد الاحتياجات المستقبلية من موارد بشرية والتكلفة المترتبة عليها وعلى تطويرها خلال سنوات الاقتناء ، وأن تلك البيانات تساهم في الرقابة على الاتفاق وتساعد إلى حد ما على تخطيط تكلفه الموارد البشرية لكن ليس بالشكل المطلوب.

**نتائج الفرضية:** إن المتوسط الحسابي يساوي 3.13، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 62.69%، قيمة الاختبار T 2.92 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.002 لذلك يعتبر مجال "مساهمة تحديد تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة مهم في اتخاذ القرار" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وبالتالي يتن رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة أي أنه يتم تحديد تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بشكل دقيق مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

وتعزو الباحثة ذلك إلى وجود نظام محدد لعمل المؤسسات والهيئات الحكومية لكن لا يتم تطبيقه حسب الأصول بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه كلاً من وزارة المالية وديوان الموظفين العام للتأكد من أن المؤسسات والهيئات تلتزم بالنصوص واللوائح القانونية المنظمة لعمل المؤسسات على الصعيد المالي والإداري فعلى سبيل المثال يتم اقفال الرواتب المدفوعة للموظفين المبتعثين للدراسة من قبل الحكومة في بند رواتب وأجور (على أساس أنه نفقه تشغيليه) علماً أنه استثمار طويل الأجل في المورد والأصل أن يتم التعامل معه كتكلفه تحمل على بند البعثات في الوزارة المعنية للتأكد من الاستفادة منه قبل أن يتم إنهاء خدماته أو الاستغناء عنه لأي سبب من الأسباب القانونية الموضحة في قانون الخدمة المدنية لذات الخصوص.

**اختبار الفرضية الخامسة:** يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى للمعلومات الشخصية (الحالة الاجتماعية، المسمى الوظيفي، طبيعة العمل، الخبرة بالسنوات، المؤهل ، العمر).

تم استخدام اختبار "T" لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار " التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى الحالة الاجتماعية.

### 3.3.3: تحليل فقرات الاستبيان:

من النتائج الموضحة في جدول رقم (20.3) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "T لعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى الحالة الاجتماعية.

#### جدول رقم (20.3)

يوضح نتائج اختبار "T لعينتين مستقلتين" - الحالة الاجتماعية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		غير متزوج	متزوج	
0.177	1.355	2.88	3.09	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.462	0.737	2.92	3.03	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.259	1.131	3.26	3.41	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.242	1.171	2.97	3.15	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
<b>0.193</b>	<b>1.304</b>	<b>3.03</b>	<b>3.19</b>	<b>جميع المجالات معا</b>

- يوجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

من النتائج الموضحة في جدول رقم ( 21.3 ) يمكن استنتاج ما يلي:

أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  للمجالين " توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة، النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة" والمجالات مجتمعة، وبذلك

يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين والمجالات مجتمعة تعزى إلى المسمى الوظيفي وذلك لصالح الذين مساهم الوظيفي وكيل مساعد/ وكيل.

### جدول رقم (21.3)

يوضح نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		وكيل مساعد/ وكيل	مدير عام	نائب مدير عام	مدير	
*0.000	7.074	3.38	3.33	3.04	2.90	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
*0.009	3.931	3.16	3.20	3.16	2.88	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.202	1.549	3.67	3.45	3.31	3.37	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.248	1.385	3.36	3.21	3.18	3.05	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
*0.014	3.626	3.41	3.31	3.18	3.07	جميع المجالات معا

\* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $0.05 \leq \alpha$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى طبيعة العمل.

من النتائج الموضحة في جدول رقم (22.3) يمكن استنتاج ما يلي:

أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "T لعينتين مستقلتين" أقل من مستوى الدلالة  $0.05 \leq \alpha$  لمجال "توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات

تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى طبيعة العمل وذلك لصالح الذين طبيعة عملهم مالي.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى طبيعة العمل.

وحول ذلك يمكن القول بأن حملة الشهادات العلمية المالية ممن يشغلون مناصب إدارية عليها في المؤسسات والهيئات الحكومية لديهم القدرة والخبرة الكافية والتي تؤهلهم لاتخاذ القرارات المالية المناسبة في اقتناء الموارد البشرية والانفاق عليها من أجل العمل على تطويرها وفق منهجية علمية دقيقة.

### جدول رقم (22.3)

يوضح نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - طبيعة العمل

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		مالي	إداري	
*0.014	-	3.26	3.01	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية
0.657	0.444	2.99	3.03	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.285	1.071	3.32	3.42	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.902	-0.123	3.15	3.13	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
<b>0.798</b>	<b>-0.256</b>	<b>3.19</b>	<b>3.17</b>	<b>جميع المجالات معاً</b>

\* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى الخبرة.

من النتائج الموضحة في جدول رقم (23.3) يمكن استنتاج ما يلي:

أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  للمجالين "توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة، النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى الخبرة وذلك لصالح الذين خبرتهم تتراوح بين 10 إلى أقل من 15 سنة.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى الخبرة.

### جدول رقم (23.3)

يوضح نتائج اختبار "التباين الأحادي" - الخبرة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		15 فأكثر	10 أقل من 15	5 إلى أقل من 10	أقل من 5	
*0.005	4.338	2.92	3.24	3.05	2.73	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
*0.012	3.734	2.93	3.21	2.93	2.76	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.417	0.950	3.41	3.46	3.31	3.50	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.182	1.632	3.08	3.25	3.02	3.19	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
<b>0.054</b>	<b>2.576</b>	<b>3.10</b>	<b>3.30</b>	<b>3.09</b>	<b>3.07</b>	<b>جميع المجالات معاً</b>

\* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول رقم (24.3) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "T لعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى المؤهل العلمي.

### جدول رقم (24.3)

يوضح نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس	
0.443	-0.768	3.11	3.04	توفر الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.597	-0.529	3.05	3.00	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.669	-0.428	3.42	3.38	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة.
0.506	0.666	3.17	3.11	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
0.478	-	3.20	3.15	جميع المجالات معا

- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى العمر.



من النتائج الموضحة في جدول رقم (16.5) يمكن استنتاج ما يلي:

أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لمجال "توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة" والمجالات مجتمعة وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال والمجالات مجتمعة تعزى إلى العمر وذلك لصالح الذين أعمارهم 45 سنة فأكثر..

أما بالنسبة لباقي المجالات، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى العمر.

### جدول رقم (25.3)

يوضح نتائج اختبار "التباين الأحادي" - العمر

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		45 فأكثر	40 أقل من	35 أقل من	30 أقل من	
*0.037	2.859	3.18	3.14	3.06	2.83	توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة.
0.064	2.448	3.08	3.16	2.95	2.84	النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية
0.135	1.869	3.49	3.49	3.29	3.30	البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع
0.117	1.978	3.19	3.27	3.03	3.00	تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار.
*0.034	2.941	3.25	3.23	3.10	3.01	جميع المجالات معا

\* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

## الفصل الرابع

### النتائج والتوصيات

4.1: النتائج

4.2: التوصيات

4.3: الدراسات المستقبلية

#### 4.1: نتائج الدراسة:

في ضوء التحليلات النظرية والعملية الواردة في الدراسة فيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

1. وجود اهتمام بموضوع محاسبة الموارد البشرية لدى العاملين في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، حيث يتم النظر إلى الموارد البشرية باعتبارها قيمة تستوجب العمل على رفع كفاءتهما عبر سلسلة من البرامج التدريبية وفق خطة محددة ومعتمدة للابتعاث والدورات ومهام العمل الرسمية، مما تستلزم العمل على بلورته بشكل محاسبي إجرائي أكثر دقة لينعكس بشكل إلى جانب معالجة بيانات تلك الموارد معالجته محاسبية سليمة من خلال حساب تكلفة الابتعاث للموارد البشرية ضمن تكلفه تلك الموارد.
2. لا يلبي النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية جميع متطلبات محاسبة الموارد البشرية ولا يتم معالجة بيانات الموارد البشرية بشكل دقيق في ظل عدم تحديد التكلفة والعائد من الموارد البشرية في المؤسسة بدقه تساهم في اتخاذ قرارات مالية سليمة على الرغم من ان قانون الخدمة المدنية والقوانين المالية قد اشارت إلى كيفية التعامل مع تلك الموارد.
3. يتم استخدام البيانات المالية لأغراض تحديد الاحتياجات المستقبلية من موارد بشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة والتكلفة المترتبة عليها بما يعمل على تطويرها خلال سنوات الاقتناء ، الأمر الذي يسهم في تحقيق الرقابة على الانفاق وتساعد على تخطيط تكلفه الموارد البشرية بالشكل المطلوب.
4. عدم فاعليه نظام الحوافز للعاملين في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، على الرغم أنه معتمد ومعمول به في قانون الخدمة المدنية.
5. لا يتم التعامل مع المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة كأصل استثماري طويل الأمد في المؤسسة والانتفاع منه خلال سنوات خدمته في القطاع الحكومي.
6. يوجد قصور في تحقيق الرضا الوظيفي للموارد البشرية العاملة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.
7. يتوفر بناء تنظيمي سليم للوزرات والهيئات الحكومية العاملة في قطاع غزة.

8. يفتر النظام المحاسبي الحكومي في قطاع غزة إلى المقومات اللازمة لتحديد تكلفه تدريب وتطوير الموارد البشرية العاملة بشكل علمي ودقيق إلى جانب عدم القدرة على قياس وتقييم الأثر المالي لذلك.

#### 4.2: توصيات الدراسة:

1. ضرورة اهتمام الإدارة العليا في المؤسسات والهيئات الحكومية العاملة في قطاع غزة بعناصر الموارد البشرية من حيث قياس تكلفتها المتعلقة بالاستقطاب والتدريب (المبالغ المالية المنفقة في سبيل تطوير ادائها للارتقاء بالعمل الحكومي).
2. ضرورة اطلاع وزارة المالية بدورها في ايجاد نظام محاسبي شامل ومتكامل للمؤسسات الحكومية، يضمن حساب كافة المبالغ المالية المنفقة على المورد البشري منذ لحظة اقتنائه مروراً بالمبالغ المالية المنفقة لتطويره (من بعثات ودورات مدفوعة الاجر ومهمات عمل رسمية ومكافئات وغيرها) وكيفيه الاستفادة منها خلال فترة بقاء المورد البشري في المؤسسه وقبل تركه للعمل سواء ببلوغ سن التقاعد أو الاستقالة أو انتهاء خدماته وفق ما هو وارد في قانون الخدمة المدنية وتعديلاته عبر استحداث نموذج محوسب لحساب تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية منذ لحظة الاقتناء حتى ترك العمل لأي سبب كان وفق ما هو وارد في قانون الخدمة المدنية والانظمة والقوانين المالية المعمول فيها.
3. ضرورة قيام وزارة المالية بالتميز بين النفقات (المصروفات) الجارية التي تحمل وتنفق في نفس الفترة المالية وما يجب رسملته كونه استثمار مالي طويل الاجل(كما في حالة المبالغ المنفقة على المبتعثين من الموارد البشرية الحكومية)، واستخدام مدخل التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الموارد البشرية كونه أكثر المقاييس موضوعيه وسهوله.
4. ضرورة قيام ديوان الموظفين العام بنشر الوعي حول المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية لدى الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة - لا سيما ممن يحملون مؤهلات علمية غير مالية - عبر عقد دورات تدريبية متخصصه وعقد ورش عمل وحضور مؤتمرات ذات الصلة لضمان اتخاذ قرارات سليمة فيما يخص اقتناء وتطوير وتدريب الموارد البشرية في المؤسسات العاملين فيها.

5. الاستفادة من بيانات الموارد البشرية المتوفرة في المؤسسات الحكومية لأغراض دعم القرارات المالية والإدارية والعمل على ترشيدها (مثل قرارات التعيين والترقية والتدريب، وغيرها).

6. العمل على تفعيل نظام الحوافز والمكافئات للعاملين في الهيئات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة من خلال تطبيق ما هو وارد في قانون الخدمة المدنية بهذا الخصوص.

### 4.3: الدراسات المستقبلية:

1- أسس تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أبو المكارم، وصفي، (2004)، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة.
2. أبو وطفه، محمود، (2002)، واقع النمو المهني في أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية وسبل تطويره من وجهة نظرهم، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
3. أحمد، بسام، (2006)، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
4. آل آدم، يوحنا، والرزق، صالح، (1999)، " مبادئ المحاسبة: أسس وأصول علمية وعملية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان.
5. جابر، علي فاضل، (2007)، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمرك، العدد الثاني.
6. جربوع، يوسف، (2001)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، عمان.
7. الجرجاوي، زياد (2010)، " القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
8. جعفر، عبد الإله، (2003)، المحاسبة المالية (مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، دار حنين.
9. الجعيدي، سناء عبد الهادي، (2007)، " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير - غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
10. جمعه، كمال حسن، (2008)، بحث بعنوان " محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري " مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد الثامن عشر: 97-122.
11. الجندي، نهال أحمد، ( 2005)، " قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة"، مجلة المحاسبة والتأمين والإدارة ، جامعة القاهرة ، العدد 65.

12. الحساينة، سليم، (2002)، " نظم المعلومات الإدارية"، الطبعة الثانية، عمان، مؤسسة الوراق.
13. حسبو، هشام، (1992)، " الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي" مكتبة عين شمس، القاهرة.
14. حسبو، هشام، (1981)، " الإتجاهات السلوكية في المحاسبة" مكتبة عين شمس، القاهرة.
15. حمادة، رشا، (2002)، " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 18، العدد الأول:143-177.
16. الحمداني، موفق، (2006)، " مناهج البحث العلمي" ، الأردن، عمان، مؤسسة الوراق للنشر.
17. حمود، خضير؛ وخرشة، ياسين، (2007)، " إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
18. حنان، رضوان، (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، عمان.
19. حنان، رضوان، (2001)، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
20. الحيايى، وليد، (2004)، " دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة"، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع.
21. الحيايى، وليد؛ وعلوان، بدر، (2002)، " المحاسبة المالية في قياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، ج1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان - الأردن.
22. درة، عبد الباري؛ والصياغ، زهير نعيم، (2008)، " إدارة الموارد البشرية في القرن الواحد والعشرين"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان - الأردن.
23. زويلف، انعام، (2014)، " العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10.

24. سالم، فضل ، (2008)، " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
25. السالم، مؤيد سعيد؛ وصالح عادل حرحوش، (2002)، " إدارة الموارد البشرية - مدخل استراتيجي"، عالم الكتب الحديث، الأردن.
26. السالم، مؤيد، (2009)، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي متكامل، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
27. السالمي، علاء عبد الرازق،(2008)، " الإدارة الإلكترونية"، دار وائل للنشر، عمان-الأردن.
28. سلامة، نبيل، (1981)،" اثر المحاسبة عن الموارد البشرية في دلالة القوائم المالية"، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس.
29. سلامة، نبيل، (1999)، " بحوث في المحاسبة والمراجعة الإجتماعية"، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء، الحديثة، بورسعيد.
30. شبير، رحاب، (2004)، واقع إدارة الموارد البشرية في المؤسسات غير الحكومية في قطاع غزة وسبل تطويره ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
31. عبد الباقي، صلاح الدين محمد،(2000)، "ادارة الموارد البشرية من الناحية العلمية والعملية"، الدار الجامعية، القاهرة.
32. عبد الباقي، صلاح الدين محمد،(2001)،" الجوانب العملية والتطبيقية في ادارة الموارد البشرية بالمنظمات"، الدار الجامعية، القاهرة.
33. عبد العال، أحمد رجب، (1981)،" تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تحليلية تجريبية:"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، مجلد 18، العدد 1.
34. عبد العال، أحمد،(1980)، المدخل الكمي والسلوكي في المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت.
35. عبده، عبد الفتاح، (1982) ، بحث منشور " مفاهيم الأصول ومدى انطباقها محاسبياً على الموارد البشرية " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد13 - عدد45،2007



36. عبيدات، ذوقان؛ وعدس، عبد الرحمن؛ وعبد الحق، كايد، (2001)، البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
37. علي، رمضان محمد، (1997)، " المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة"، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان.
38. عودة، أحمد، (2013)، واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعليه العمل الإداري في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
39. غراب، كامل السيد؛ وحجازي، فادية (1999)، " نظم المعلومات الإدارية -مدخل إداري"، الرياض، جامعة الملك فهد.
40. فتوح، إبراهيم، (2000)، " مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة اريد للبحوث والدراسات، جامعة اريد الأهلية - الأردن، المجلد 2، العدد 2.
41. الفضل، مؤيد؛ ونور، عبد الناصر؛ والدوغجي، علي، (2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
42. فلامهولتز، اريك، (1992)، " المحاسبة عن الموارد البشرية " ، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض.
43. القاضي، حسين؛ وحمدان، مأمون، (2001)، "نظرية المحاسبة"، دار العلمية ودار الثقافة، عمان.
44. القحطاني، محمد علي مانع، (2002)، "أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.
45. لطفي، السيد، (2007)، "نظرية المحاسبة" القياس والإفصاح والتقرير المالي، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية.
46. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، " الممارسات المحاسبية المالية المتقدمة"، مطابع الشمس، عمان.
47. رمضان، محمد؛ وعلي، غنيم، (1992)، " المحاسبة المتقدمة " مجلة بحوث جامعة حلب " ، المملكة العربية السعودية ، العدد 17 ، ص 275 -278.

48. مسعود، نوال عمارة، (2004)، " محاسبة الموارد البشرية"، رسالة ماجستير-غير منشورة، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفروض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر.
49. مطر، محمد عطية، (1982)، " المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي"، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، السنة 10.
50. معايير المحاسبية الدولية، (2001)، لجنة معايير المحاسبة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، عمان.
51. معروف، سامي، (1986)، " الاتجاهات الحديثة في قياس موضوعية أساليب تقييم الموارد البشرية من خلال منظور رياضي"، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، العدد 2.
52. النجار، فريد، (2008)، " الحكومة الإلكترونية بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
53. نمر، نجيبة، (1982)، " الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي"، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 4، المجلد 10 يونيو.
54. الهيتي، خالد، (2003)، إدارة الموارد البشرية - مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

#### ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

1. Al-Mamun, Syed Abdulla.(2009). Human resource accounting (HRA) disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics. BRAC University Journal, 6(1): 35-43.
2. American Accounting Association AAA,(1971) " Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement" Accounting Review, Vol.46, No.4, Supplement.
3. Belkaoui,A.,(2004),Accounting Theory, Thomson Learning, London, PP. 281-285.
4. Brummet, Lee, Flamholtz, Eric, and Pyle, William,(1968)," Human Resources Management-A Challenge for Accountant", Accounting Review, Vol.43,NO,2,Apr..
5. Flamholtz, Eric,(1971), Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.

6. Flamholtz, Eric,(2005),"Conceptualizing and Measuring The Economic Value of Human Capital", Journal of Human Resources Costing & Accounting, Vol. 9, No. 2.
7. Gupta, Raj Kumar,(2003), Human Resources Accounting-Managerial Implications, Anmol publications, N. Delhi, PP. 72-76.
8. Herman Theeke,(2005),"A human Resources Accounting Transmission:Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 NO:1: 40-59.
9. Likert, Rensis, & Pyle, William,(1971),"A Human Organizational Measurement Approach" Financial Analysts Journal, Vol.27, No.1, Jan.
10. Porwal L.S.,(1993), Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
11. Shakir & Agarwal & Nour Abed Al- Naser,(2002),Human Resources Accounting (H.R.A.) Practices, A Suggested Model for Arithmetic Procedures". Al-Balg,a Journal, Vol. 9, No.1.
12. Shifting From Failure to A Future",(2005), Journal of Human Resources Costing & Accounting, Vol. 9, No. 1.
13. Soledad ,Moya-Gutierrez, (1999), "Human Resources Accounting" ,International Advances in Economic Research, Vol.5, No.3, August.
14. Wang Xiuli ؛ Zhang Zhaojun and Wang Zuyan, (2006), "Human Capital Accounting and The System of National Accounts Extension", Research and Practice in Human Resources Management, Vol. 14, No. 1.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

- 2014/12/30 ، [www.diwan.ps](http://www.diwan.ps) -
- .2015/02/02 ، [www.gcc.gov.ps](http://www.gcc.gov.ps) -
- .2015/02/14 ، [www.mohe.ps](http://www.mohe.ps) -

## الملاحق

ملحق رقم (1) قائمة بأسماء المحكمين

ملحق رقم (2) الإستبانة

ملحق رقم (3) جداول تكلفة رواتب الموظفين العاملين في

المؤسسات الحكومية

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء المحكمين

أ.د. سالم حلس	قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية - غزة
أ.د. سمير صافي	نائب عميد كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة
أ.د. حمدي زعرب	قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية - غزة
د. سامي أبو الروس	قسم إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية - غزة
د. رمضان العمري	قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية - غزة
د. جبر الداغور	قسم المحاسبة - جامعة الأزهر - غزة
د. صبري مشتهدى	قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية - غزة
د. أكرم سمور	قسم إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية - غزة
د. سيف الدين عودة	مدير الدراسات والأبحاث - سلطة النقد

ملحق رقم (2)

الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية : التجارة

قسم : محاسبة وتمويل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

تقوم الباحثة بدراسة بعنوان:

" مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع

غزة"

يرجى التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة، بعد قراءة كل عبارة من عبارات الاستبانة قراءة متأنية ووضع إشارة " √ " أمام الخيار الذي يعبر عن مدى موافقتكم لما ترونه مناسباً حسب واقع العمل في المؤسسة التي تعمل بها، مع العلم أنه لن تستخدم إلا في مجال البحث العلمي.

ولكم وافر الشكر وجزيل الثناء ،،،

الباحثة: ديمة رفیق ماصة

059-5296611

أولاً: المعلومات الشخصية:

الحالة الاجتماعية  متزوج  أعزب  مطلق  أرمل   
المسمى الوظيفي  مدير  نائب مدير عام  مدير عام  وكيل مساعد   
 وكيل   
طبيعة العمل  إداري  مالي   
الخبرة بالسنوات  1 أقل من 5  5 أقل من 10  10 أقل من 15  15 فأكثر   
( في المسمى الوظيفي الحالي )

المؤهل العلمي  دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه   
العمر  أقل من 35  35 أقل من 40  40 أقل من 45  45 فأكثر

محاسبة الموارد البشرية: " هي عبارة عن عملية قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بالمؤسسة".  
ويتمثل الإطار العام لنظام محاسبة الموارد البشرية في مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بها بغرض إيصالها للأطراف ذات المصلحة، وذلك من خلال ( تحديد قيمة الموارد البشرية، وقياس تكلفة أو قيمة المورد البشري، واستقصاء الأسباب المعرفية والسلوكية لمثل تلك المعلومات).

موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	فيما يلي مجموعة من العبارات وأمام كل عبارة خمس درجات للإجابة ، يرجى وضع إشارة ( x ) في المكان المناسب
<b>المحور الأول: توفر الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة</b>					
					1 يتم التعامل مع الموظفين العاملين في المؤسسات الحكومية على اعتبار انهم أصول.
					2 يوجد نظام مكافآت وحوافز للعاملين في المؤسسات الحكومية.
					3 يتم عقد دورات تدريبية تطويريه تتعلق بتنمية ثقافة محاسبة الموارد البشرية لدى العاملين.
					4 يتم النظر إلى الموظف الحكومي أنه استثمار طويل الاجل يتم الاستفادة منه مستقبلاً.
					5 تهتم الإدارة العليا بتطوير الموارد البشرية عبر المشاركة في مؤتمرات ومهام عمل رسمية بشكل دوري.
					6 التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.
					7 تهتم الإدارة العليا لزيادة الرضى الوظيفي للعاملين في المؤسسات الحكومية و ولانهم للعمل.
					8 يوجد اهتمام بتحديد عناصر التكلفة المتعلقة بالموارد البشرية ( تأمين صحي، بدل مواصلات، علاوات، .. الخ ) في المؤسسات الحكومية
<b>المحور الثاني: النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية العاملة في غزة</b>					
					1 يوفر النظام المحاسبي قدرة على احتساب وقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية.
					2 يتم التعامل مع تكلفة عناصر الموارد البشرية على أساس أنها أصول استثمارية طويلة الاجل.
					3 يتم احتساب التكاليف التدريبية والتطويرية عند استقطاب



					الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية
					4 يوفر النظام المحاسبي الموجود في المؤسسات الحكومية امكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية والعائد منها بدقة.
					5 يتم حفظ دفاتر وسجلات محاسبية خاصة لضبط ومتابعة تكاليف الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية من خلال توفر بيانات مشابهة.
					6 يتم مراعاة وجود قياسات محاسبية لعناصر الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها.

موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة كبيرة جداً	فيما يلي مجموعة من العبارات وأمام كل عبارة خمس درجات للإجابة ، يرجى وضع إشارة ( x ) في المكان المناسب
					7 راعت المؤسسات الحكومية تحديد تكلفة تدريب وتطوير الموارد البشرية.
					8 تتابع المؤسسات الحكومية عمليات قياس وتقييم أثر التدريب والتطوير للعاملين لديهم.
<b>المحور الثالث: البناء التنظيمي والمالي للمؤسسات في قطاع غزة</b>					
					1 يوجد هيكل تنظيمي معتمد للمؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					2 يوجد نظام رقابي مالي محدد ومكتوب في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					3 يوجد وصف وظيفي يتم من خلاله اختيار الكادر البشري المناسب في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					4 يوجد نظام رقابي إداري محدد في المؤسسة يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

					5	يتم حوسبة المعاملات الحكومية الخاصة بالموارد البشرية باستخدام برامج الحاسوب في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					6	يوجد نظام محاسبي يقيس تكلفة المورد البشري في المؤسسة.
					7	يتم استخدام تقنيات وأجهزة حديثة ( حواسيب، ماسح ضوئي، برامج محوسبه ) في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					8	تساعد التقنيات والأجهزة الحديثة في انجاز المهام الموكلة للعاملين في المؤسسة بسرعة ودقه وكفاءة مما يسهل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
					9	يوجد فصل ما بين وظيفة المحاسب المالي والمراقب المالي في المؤسسة.
					10	توجد رقابه داخل المؤسسة تتأكد من سلامة تطبيق النظم المحاسبية.
موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	فيما يلي مجموعة من العبارات وأمام كل عبارة خمس درجات للإجابة ، يرجى وضع إشارة ( x ) في المكان المناسب	
المحور الرابع: تكلفة المورد البشري في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ودورها في اتخاذ القرار						
					1	تستخدم البيانات المالية للموارد البشرية الحالية في المؤسسة في تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية.
					2	تساعد البيانات المالية للموارد البشرية في دعم قرارات التعيين والتوظيف.
					3	البيانات المتوفرة حول المورد البشري تستخدم في الرقابة على الإنفاق في المؤسسة.

					4	تتوفر بيانات حول المورد البشري في المؤسسة تساعد على الربط بين الإنفاق والخدمات والبرامج التدريبية والتطوير للعاملين فيها.
					5	يتم التخطيط بشكل جيد للتكلفة المالية المترتبة على حصول العاملين في المؤسسة على مؤهل علمي في مجال عملهم خلال الخدمة في المؤسسة.
					6	يتم تحديد ومتابعة التكلفة المالية المترتبة على تغيير الحالة الاجتماعية للعاملين في المؤسسة.
					7	يتم تحديد التكلفة المالية المترتبة على تطوير الكادر البشري والاستفادة منه بشكل مناسب خلال سنوات عمل الموظف

### ملحق رقم (3)

جداول توضح تكاليف رواتب الموظفين العاملين في المؤسسات الحكومية و التابعين لقانون الخدمة المدنية

جداول الرواتب والعلاوات من قانون الخدمة المدنية

جدول يوضح فئات الوظائف وسلم الرواتب للموظفين التابعين لقانون الخدمة المدنية<sup>(1)</sup>

ملاحظة: يتم إستبدال وحدات قياسية تستند إلى الجنيه الفلسطيني بدلاً من الأرقام المالية الحالية.	الراتب الأساسي بداية المربوط	الحد الأدنى للبقاء على الدرجة		
		الدرجة المالية	الحد الأدنى للبقاء على الدرجة	
ملاحظة: يتم إستبدال وحدات قياسية تستند إلى الجنيه الفلسطيني بدلاً من الأرقام المالية الحالية.	الراتب الأساسي بداية المربوط	رؤساء الدوائر بمرتبة وزير	ربط ثابت	الفئة الخاصة
		A1	2 سنوات	4020
		A2	2	3720
		A3	2	3470
		A4	2	3220
		A	6	2970
		B	6	2720
		C	6	2470
		1	5	2220
		2	5	2090
3	5	1960		
4	5	1830		
5	5	1700		
6	5	1570		
7	5	1490		
8	5	1410		
9	5	1330		
10	5	1250		

\* تمنح علاوة دورية بنسبة واحد و ربع في المائة من الراتب الأساسي لكافة فئات الجدول عن كل سنة خدمة.

جدول العلاوة الإدارية لمن يشغلون مواقع إشرافية قيادية<sup>(1)</sup>

المبلغ بالشيكل	الوظيفة
1050	وكيل الوزارة أو ما يوازيه من رؤساء الدوائر الحكومية الأخرى
950	وكيل مساعد
750	المدير العام للوزارة
550	مدير عام في الوزارة
400	مدير مشفى أو منطقة تعليمية أو مدير دائرة أو ما يوازيها
350	نائب مدير
300	رئيس قسم أو ما يوازيه (مدير مدرسة ، مشرف )
200	رئيس شعبة أو ما يوازيها ( معلم مسؤول)

جدول علاوة طبيعة العمل<sup>(2)</sup>

المبلغ	التخصص
800 شيقل	دكتوراه طب بشري أو البورد الفلسطيني أو ما يوازيه
500 شيقل	دكتوراه عدا الطب البشري
400 شيقل	ماجستير طب بشري
300 شيقل	ماجستير / هندسة - طب أسنان - صيدلة - بيطره - أشعة - دبلوم - علوم طبية ( بعد البكالوريوس أو ما يعادلها )
200 شيقل	ماجستير باقي التخصصات

1- جدول العلاوات الاشرافيه لمن يشغل مواقع اشرافيه، قانون الخدمة المدنية، ص 52.

2- جدول طبيعة العمل، قانون الخدمة المدنية، ص 109.

جدول نسبة علاوة طبيعة العمل<sup>(1)</sup>

% 90	درجة A 1
%80	درجة A2
% 60	درجة A3
% 60	درجة A4
% 50	مدير A
% 50	مدير B
% 50	مدير C
% 35	مدرس ماجستير فأكثر
% 30	مدرس بكالوريوس
% 20	مدرس أقل من بكالوريوس
% 30	مرشد / باحث اجتماعي/معالج نفسي / إحصائي جامعي
% 100	طبيب بشري
% 70	طبيب أسنان + امتياز
% 60	طبيب بيطري - أسنان - مهندس - صيدلي
% 20	صيدلي دبلوم
% 30	مهن طبية ( حكيم / ممرض / مختبرات / علاج طبيعي.. ) مفتش صحة / تموين / عمل جامعي بكالوريوس
% 25	مهن طبية ( حكيم / ممرض / مختبرات / علاج طبيعي.. ) مفتش صحة / تموين / عمل (3 سنوات دراسية )
%20	مهن طبية ( حكيم / ممرض / مختبرات / علاج طبيعي.. ) مفتش صحة / تموين / عمل (أقل من 3 سنوات دراسية )
% 40	مهندس زراعي
% 35	علوم زراعية بكالوريوس
% 35	محاسب جامعي
%40	مدقق حسابات / مراقب / مفتش جامعي

1- جدول نسبة طبيعة العمل، قانون الخدمة المدنية، ص 110.

% 25	مدقق حسابات / مراقب / مفتش أقل من جامعي
% 50	موظف ضريبية (مأمور تقدير / مخزن / فاحص حسابات ) جامعي
% 40	موظف ضريبية (مأمور تقدير / مخزن / فاحص حسابات،... ) أقل من جامعي
% 35	أمين مخزن - مستودع / موظف مشتريات جامعي
% 20	أمين مخزن - مستودع / موظف مشتريات أقل من جامعي
% 25	سكرتارية جامعي
% 20	سكرتارية دبلوم
% 15	سكرتارية أقل من دبلوم
% 25	موظف مونتاج / صحفي
% 35	معد برامج
% 40	مذيع / مقدم برامج
% 50	مخرج
% 45	مبرمج حاسوب جامعي
% 35	مبرمج حاسوب دبلوم
% 25	مدخل بيانات - طابعة جامعي
% 20	مدخل بيانات - طابعة أقل من جامعي
% 25	فاحص سيارات / فاحص سائقين
%25	فني صيانة مع دبلوم
% 15	فني صيانة بدون دبلوم
% 20	سائق آليات ثقيلة
%25	سائق سيارة إسعاف
% 10	وظائف الفئة الخامسة
% 15	وظائف الفئة الرابعة لمن لم تذكر وظيفته ضمن الجدول
% 20	وظائف الفئة الثالثة لمن لم تذكر وظيفته ضمن الجدول
% 25	وظائف الفئة الثانية لمن لم تذكر وظيفته ضمن الجدول
% 150	مستشار قانوني ( بكالوريوس حقوق + إجازة محاماة +20 سنة خبرة في المجال القانوني)
% 150	مستشار قانوني ( ماجستير حقوق + إجازة محاماة + 16 سنة خبرة في المجال القانون)

% 135	مستشار قانوني مساعد (بكالوريوس حقوق + إجازة محاماة + 15 سنة خبرة في المجال القانوني )
% 135	مستشار قانوني مساعد (ماجستير حقوق + إجازة محاماة + 11 سنة خبرة في المجال القانوني )
%120	مساعد قانوني أول (بكالوريوس حقوق+إجازة محاماة +5 سنوات خبرة في المجال القانوني)
% 120	مساعد قانوني أول ( ماجستير حقوق + إجازة محاماة + 1 سنة خبرة في المجال القانوني )
% 100	مساعد قانوني ( بكالوريوس حقوق + إجازة محاماة)
% 30	باحث قانوني بكالوريوس حقوق بدون إجازة محاماة
% 250	أستاذ - وظائف التعليم العالي
% 200	أستاذ مشارك - وظائف التعليم العالي
% 150	أستاذ مساعد - وظائف التعليم العالي
% 80	محاضر ماجستير صيدلي - وظائف التعليم العالي
% 80	محاضر ماجستير هندسة - وظائف التعليم العالي
% 70	محاضر ماجستير أكاديمي - وظائف التعليم العالي



جدول علاوة المخاطرة الشهرية (1)

النسبة	التخصص	المهنة
%25	جراحة ( بما فيه نساء + توليد )	طب
%25	عام ( باطني)	
%20	نفسي	
%30	أشعة	
%30	تخدير	
%25	قلب	
%25	طوارئ	
%20	عيادات رعاية أولية	
%20	طبيب مقيم	
%20	أطفال	
%20	عيون	
%20	صحة عامة	
%25	عام	طب أسنان
%25	جراحة تقويم	
%25	تجميل	
%25	ميداني (تفتيش، تسجيل، فحص، رقابة)	صيدلة
%25	أقسام وعيادات	
%25	طبيب ميداني (تفتيش)	طبيب بيطري
%20	مساعد طبيب بيطري	
%20	فني مختبرات بيطرية	
%20	سائق في الخدمات البيطرية	
%25	أطباء	تشريح طب شرعي
%25	فني التشريح	
%35	ممارس	تمريض
%35	قابلات	
%35	عمليات	
%25	محاضرو تمريض	

1- جدول يوضح علاوة المخاطرة للموظفين الذين يتعرضون بصورة مباشرة للمخاطرة أو العدوى، قانون الخدمة المدنية، ص115،

النسبة	التخصص	المهنة
%30	ممارس	فنيو المختبرات
%35	ممارس	فنيو أشعة
%35	ممارس	فنيو التخدير
%15	ممارس	فنيو العلاج الوظيفي
%15	ممارس	فنيو العلاج الطبيعي
%15		فنيو البصريات
%25		العاملون في مركبات الإسعاف
%20		عمال النظافة والمطابخ في المستشفيات
%20		عمال المستشفيات ( نقل المرضى)، الإداريون في المستشفيات والعيادات والمراكز الصحية ( احتكاك مباشر مع المرضى)، عمال المستودعات الطبية.
%25	مهندسو الكهرباء والشبكات والضغط العالي	هندسة
%25	مهندسو الالكترونيات والكمبيوتر والاتصالات وأشعة الميكرويف.	
%25	مهندسو المدارس الصناعية ( المشاغل)	
%25	مهندسو الكيمياء، والأدوات الطبية، والبيئة الذين يعملون في النفايات الصلبة والسائلة	
%25	مهندسو الميدان ( مدني، طرق، أبنية)	
%25	مهندسو التفتيش على المصانع	
%25	مرشدو الثروة الحيوانية	
%25		

%25	المهندسون الزراعيين	
%20	مختبرات التربية	
%20	مختبرات التموين	
%20	مشرفو الثروة الحيوانية	
%20	مفتشو البيئة	
%20	مرشدو وقاية النبات	
%20	مختبرات الآفات الزراعية	
%20	العاملون على المعابر	
%20	مهندسو المشاريع الزراعية	

النسبة	التخصص	المهنة
%20		العاملون في أقسام لحام الأوكسجين ولحام الكهرباء وتعبئة البطاريات
%15		العاملون في المشاغل المركزية
%15		فنيو الصيانة والميكانيكا
%25		العاملون في دمج المعادن الثمينة
%25		العاملون في مجال الكهرباء(الضغط العالي)
%25	ميداني	العاملون في الدفاع الميداني
%20		فنيو التلفزيون، مراسلو الأخبار
%20		مبرمجون، فنيو مونتاج، مدخلو بيانات