

الموارد البشرية بين النظريات العلمية والتطبيقات العملية للأنظمة المحاسبية مع الإشارة للنظام المحاسبي
المالي الجزائري -دراسة تطبيقية على مجموعة من الاساتذة الجامعيين و مسيري بعض المؤسسات
الاقتصادية - سوق أهراس

Human resources between scientific theories and practical applications of accounting systems with reference to the Algerian financial accounting system-An applied study on a group of university professors and managers of some economic institutions - Souk Ahras

عز الدين فؤاد¹ ، بن براح سمير²

¹جامعة سوق أهراس، الجزائر، f.azeddine@univ-soukahras.dz

²جامعة باتنة 1، الجزائر، benberrahs@gmail.com

تاريخ التسليم: 2019/08/23 تاريخ المراجعة: 2019/09/25 تاريخ القبول: 2019/11/19

Abstract

المخلص

It is a combination of material, financial and human means that have been collected for a particular purpose, often the profit. We can not conceive of an institution without a human resource because of its great importance and necessity in the formation of the establishment and the multiplicity of the works it occupies The human resource of worker, employee, official, king, researcher, external contractor, etc .,In view of the establishment and its relation to its human resource, it is an interdependent relationship based on mutual benefit, where the worker sacrifices as a human worker of the establishment in his time and effort in order to obtain the economic benefits of wages and salaries which corresponds to his effort, and also the relationship between the worker and the establishment finds that the rights obtained The worker was not the result of a certain moment of time, but rather a product of a development in labor relations, and as a result of constant working , and in Algeria, the accounting system is in contradiction with the international accounting standards in disclosing the benefits of employees on the one hand and also the different registrations of the benefits of the human resource on the other, in order to protect its rights and in order to protect the human resource and ensure its future.

Keywords: Human Resources, Accounting System, Wages

المنشأة هي اللبنة الأساسية للاقتصاد مثلها مثل الأسرة للمجتمع، وهي مزيج بين وسائل مادية ومالية وبشرية جمعت لتحقيق غرض معين، في أغلب الاحيان هو الربح، ولا نستطيع تصور مؤسسة بدون مورد بشري لما له من أهمية بالغة وضرورة حتمية في تكوين المنشأة ولتعدد الناصب التي يشغلها المورد البشري من عامل وموظف ومسؤول وملك وباحث ومتعاقد خارجي... الخ، وبالنظر الى المنشأة وعلاقتها بموردها البشري نجدها علاقة متداخلة أساسها المنفعة المتبادلة ، حيث يضحي العامل باعتباره مورد بشري تابع للمنشأة بوقته وجهده في سبيل الحصول على منافع اقتصادية تتمثل في الاجر والراتب الذي يقابل جهده، والدارس ايضا للعلاقة بين العامل والمنشأة يجد أن الحقوق التي يتحصل عليها العامل لم تكن وليدة لحظة زمنية معينة بل كانت نتاج تطور في علاقات العمل، ونتيجة لتجاذبات وعمل دؤوب، وفي الجزائر نجد أن لنظام المحاسبي تقاطع مع المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن منافع الموظفين من جهة وأولى أيضا التسجيلات المختلفة لمنافع المورد البشري من جهة أخرى حفاظا على حقوقه وسعيًا منه لحماية المورد البشري و ضمان مستقبله.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية، النظام المحاسبي ، الاجور

*المؤلف المراسل: عزالدين فؤاد، الايميل: f.azeddine@univ-soukahras.dz

مقدمة:

مع التطور الهائل في التسيير كان لا بد من اعادة النظر للمورد البشري على أنه دخیل أو غير تابع للمؤسسة أو انه شخص مستقل تربطه علاقة عمل ومنفعة من الهيئة المستخدمة تنتهي بانتهاء عقد العمل، بل أصبح مكون أساسي لتمتعه بالتفكير المبدع و التطور ولامتلاكه لمفاتيح النهوض بالمؤسسة وتقديمها، ومن هنا كان لزاما السعي الى تطوير البحوث التي تعنى بالمورد البشري وتقييمه والنهوض به، وكانت الموارد البشرية في نظر المحاسبة مشكلة محاسبية معاصرة مثلها مثل المحاسبية البيئية والمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وقد برزت عدة نظريات لدراسة المورد البشري وتقييمه والافصاح عنه في القوائم المالية فمنها من نادى بإدراجه ضمن أصول المؤسسة ومنها من قال بالعكس ومنها من نادى باعتماد عمر انتاجي له ومنها من نادى بغير ذلك، وفي خضم هذه المتغيرات نستطيع طرح التساؤل التالي ليكون إشكالية لورقتنا البحثية:

1.1 الإشكالية: الى أي مدى يطبق النظام المحاسبي النظريات المحاسبية حول المورد البشري في المؤسسة الجزائرية ؟

ومن خلال الاشكالية السابقة يمكننا وضع فرضيات لهذه الدراسة كالتالي:
الفرضيات:

- النظريات المحاسبية التي تسيير وتحكم المورد البشري في المؤسسة تتباين بين التقليد والحدثة وكذلك طبيعة نشاط المؤسسة كذلك.
- التطبيقات العملية للنظريات المحاسبية تختلف حسب النشاط من مؤسسة لأخرى و تزداد صعوبة التطبيق بين النظريات التقليدية والحديثة.
- النظام المحاسبي المالي يشق نظرتة للردود البشري من النظريات التي تنظمه وتحكمه.

1 . 2 أهداف البحث: يهدف هذا البحث لما يلي:

- محاولة التعرف على النظريات المحاسبية أو النظرة المحاسبية للمورد البشري كمكون مهم لا يمكن الإستغناء عنه في المؤسسة وكذلك محاولة تنظيم عمله بالموازات مع التطور الحاصل عليه،
- التعرف أكثر على المورد البشري ومعرفة أي تباين قد يؤثر على تسييره سواء تعلق الأمر بنشاط المؤسسة أو خصوصيات المورد البشري الذي يعمل لصالحها.
- معرفة الى أي مدى إشتق النظام المحاسبي المالي تعامله ونظرتة للمورد البشري بالمقارنة مع النظريات المحاسبية

- محاولة التعرف على آراء عينة من الاساتذة الجامعيين بصفته يمثلون الجانب النظري للممارسات المحاسبية ومسيري بعض المؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية سوق اهراس قصد الوقوف على نقاط التوافق والاختلاف بين النظرية والتطبيق في هذا المجال

1. 3 البحث:

قصد التطرق الجيد للموضوع والامام به تم تقسيمه الى جزئين أحدهما نظري لمحاولة تغطية البحث نظريا من خلال التطرق الى النظريات المحاسبية المختلفة التي تحكم المورد البشري من تقليدية وحديثة وهذا من خلال الاستعانة بالمنهج الوصفي بالاضافة الى دراسة الحالة من خلال توزيع إستمارة على بعض المتخصصين في المجال والعاملين فيه .

2 ماهية الموارد البشرية إدارتها : لا بد من التعرف التطرق للموارد البشرية ولأهميتها للمؤسسات على إختلاف أنواعها وهذا ما سنتطرق له من خلال ما يلي:

2. 1 تعاريف الموارد البشرية: يمكن تعريف المورد البشري من خلال ما يلي:

- **تعريف أول:** " مجموعة من الافراد المتشاركين في رسم أهداف وسياسات ونشاطات وإنجاز الأعمال التي تقوم بها المؤسسات ". (بلوط ، 2002، ص17)
 - **تعريف ثاني:** " هي كل العمالية الدائمة والمؤقتة والتي تعمل لصالح المؤسسة، وتمثل البنية الأساسية لأي مؤسسة ". (زايد ، 2003، ص33)
- من التعريفين السابقين نستنتج ما يلي:

- المورد البشري يتوزع على مجموع المهام التي تقو بها المؤسسة؛
- المورد البشري يشتمل المؤقتين والدائمين؛
- يكتسي المورد البشري اهمية بالغة داخل التركيبة البنوية للمؤسسة.

2.2 أهمية الموارد البشرية: يكتسي المردود البشري بالنسبة للمنظمة والمؤسسة أهمية بالغة نوجزها فيما يلي:

- المورد البشري يعتبر أول حافضة للمعرفة وناقل لها لما يتميز به من ابداع وتطور و قابلية للتعلم؛
- هناك علاقة وطيدة بين التطور والتقدم في الاكتشافات والصناعات وبين المورد (العنصر) البشري الذي له يد دائما فيها
- سعي المؤسسات الى تكوين رأس مال بشري من مواردها البشرية من خلال الرقي به وضمن أحسن الظروف المواتية للعمل؛

- تركز مفاتيح المعرفة بيد الموظفين كونهم مورد بشري وعدم استطاعة الآلة الحلول مكان المورد البشري بصفة كلية نظرا لاحتياجها له لادارتها و تحريكها والتحكم بها.

2.3 تعريف إدارة الموارد البشرية:

▪ **تعريف أول:** "تخطيط وتنظيم وتوجيه ومراقبة النواحي المتعلقة بالحصول على الأفراد وتمييزهم وتعويضهم والمحافظة عليهم بغرض تحقيق أهداف المنشأة". (عبد الباقي، 2002، ص33)

▪ **تعريف ثاني:** هي "تركز مفاتيح المعرفة بيد الموظفين كونهم مورد بشري وعدم استطاعة الآلة الحلول مكان المورد البشري بصفة كلية نظرا لاحتياجها له لادارتها و تحريكها والتحكم بها" (wasethor w ,985,p7)

2.4 **أهمية إدارة الموارد البشرية:** مع التطور الهائل في أساليب الإدارة كان لا بد من أن يصاحبه تطور في كيفية تسيير وإدارة الموارد البشرية داخل المؤسسات، وتكمن أهمية هذه الإدارة في ما يلي:

- زيادة عدد العمال الممثلين للمورد البشري داخل المؤسسة مما اضطر لمؤسسات لانشاء ادارة لتسيير الموارد البشرية؛

- ارتفاع التكاليف المصاحبة للمورد البشري لتمثيل كتلة الاجور نسبة معتبرة من التكاليف التي تتحملها المؤسسة؛

- زيادة الوعي والثقافة التنظيمية وارتفاع مستويات المورد البشري ادى الى وجوب وجود ادارة خاصة به؛

- تداخل الاطراف والعلاقات التي تربط العامل كمورد بشري بالمؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالقوانين التي تفرضها الدولة وتضمن بها حقوقه.

- وجوب تلافي الصراع مع النقابات من خلال ايجاد ادارة للموارد البشري تعمل على حل كل المشاكل وادارة العلاقة بين المؤسسة وعاملها.

3 **النظام المحاسبي للموارد البشرية بين النظريات والتطبيقات :** لمحاسبة الموارد البشرية عدة مقومات وفروض وجب ان تتوفر حتى يتسنى تطبيقها ، ولمعرفة مقومات التطبيق لا بد لها من التطرق الى ما يلي: (الحناوي، 1999، ص239)

- النظريات العلمية للنظام المحاسبي للموارد البشرية.

- تعريف محاسبة الموارد البشرية.

- مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

- طرق تقييم الموارد البشرية.

- النظام المحاسبي المالي ومحاسبة الموارد البشرية.

3. 1 النظريات العلمية لمحاسبة الموارد البشرية: لا تشذ محاسبة الموارد البشرية عن باقي المحاسبات في وجوب توفر مقومات ونظريات تعمل على تصنيف المورد البشري ضمن أصول المؤسسة وتطبق فروض معينة تبنى من خلالها، وسنذكرها من خلال ما يلي:

▪ **المورد البشري ذو قيمة:** من المبادئ الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية إعتبارها للمورد البشري الخاص بالمؤسسة ذو قيمة قابل للنمو والتطور ويتأثر حسب إدارة المؤسسة له ، من خلال ربطه بإنتاجيته وتدريبه. (الصقر ، 2013، ص176)

▪ **وجود نظام معلومات للموارد البشرية:** من الضروريات الملحة لقيام محاسبة مهما كان نوعها أو تخصصها ضرورة وجود نظام معلومات يخدمها، ولقيام محاسبة الموارد البشرية بالمهام المنوطة بها لا بد من وجود نظام معلومات للموارد البشرية يدعمها ويزودها بالمعلومات الضرورية عن الموارد البشرية التي تستخدمها المؤسسة، ومن المعلومات التي يجب توفرها على سبيل المثال (عدد العمل، جنسهم، درجتهم العلمية ومؤهلاتهم، عدد التريصات والتكوينات التي قاموا بها، انتاجيتهم الجماعية والفردية، عدد الاولاد والحالة العائلية ... الخ). (بلاغماس، 2017، ص50)

▪ **إعتبار المورد البشري أصل:** هناك وجهتي نظر متضادتان الاولى تقول ان المورد البشري أصل من اصول المؤسسة لتوفر شروط الاصول فيه والتي نوجزها كما يلي :

▪ **الملكية:** لم تعد الملكية شرط من شروط ادراج التثبيتات ضمن اصول المؤسسة بل تم تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني مثل حالة التمويل الاجاري، وعليه إعتبار العامل المرتبط بعقد مع المؤسسة من اصولها نظرا لاستخدام المؤسسة له واستفادتها منه. (لخشين ، 2018، ص543)

▪ **القدرة الانتاجية:** اذا اعتبر الاصل البشري اصلا بناء على قدرته الانتاجية وبناء على مقارنته بالاصول المادية فهذا يصلح، لتوفر الاصل البشري على قدرة انتاجية ومساهمته في العملية الانتاجية والدورة الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة محل العمل حسب الوظيفة التي يشغلها، سواء كانت متعلقة بالعملية الانتاجية او داعمة كالإدارة او الصيانة أو الحراسة ... الخ. (فلاحي ، 2017، ص31)

▪ **الاستخدام المستقبلي والديمومة:** من خصائص الاصول هي احتفاظ المؤسسة بها قصد تحصيل منافع مستقبلية منها، والناظر الى عملية التعاقد والتوظيف الدائمة التي تقوم بها المؤسسة

هي بهدف الاستفادة من العامل والموظف حاضرا ومستقبلا، وهنا يمكن ان ينظر الى المورد البشري على أنه اصل يرجى ان يحقق و يستفاد منه مستقبلا . (بوعامه،2018)

■ **المقابل المادي:** كل مورد بشري تابع للمؤسسة يرجى من عمله الذي يقوم به مقابل وهذا العمل المقدم هو المقابل للاجرة التي يتحصل عليها، واصول المؤسسة تقتضى أو تؤجر ويتم الاستفادة منها وهذه الاستفادة هي مردود يقابل التضحية التي وضعتها المؤسسة نتيجة لاقتناء الاصل أو تأجيره، وهنا يمكن النظر الى العامل او الى المورد البشري ككل على انه اصل تم توظيفه او تأجيره للقيام بعمل محدد بمقابل محدد. (سعدى، 2019،ص191)

3. 2 أما وجهة النظر الثانية فانها لا ترى في المورد البشري أصل ولا يمكن ان يكون اصل وتبرر هذا الاختيار من خلال ما يلي:

■ **الملكية و السيطرة:** من المعلوم أن المؤسسة تسيطر وتملك اصولها لكن الناظر الى الموارد البشرية فان معيار السيطرة لا يتوفر نظرا لارتباط العامل بعقد يمكن ان يتخلى عنه بإرادته أما الاصل المادي فالمؤسسة تتخلى عنه بإرادتها لا بإرادته نظرا لعم امتلاكه ارادة، والاصل البشري يمكنه التخلي عن العقد الذي يربطه بالمؤسسة في حالة تحصله على عقد احسن منه أو لأسباب اخرى ، وعليه لا يمكن اعتبار من له ارادة مثل من لا يملك إرادة.

■ **المنافع المستقبلية:** من المؤكد ان المورد البشري يرجى منه منافع مستقبلية لكن ليست مضمونة وهي مرهونة ببقاء المورد البشري تحت سلطة المؤسسة، وبانتهاء عقده او التنازل عنه تنتهي المنافع المستقبلية بل يمكن ان تترتب عن التخلي والتنازع تكاليف اضافية. (زيد جابر، 2018، ص81)

ومما سبق وبين وجهتي النظر المتضادتين يمكن ان نخرج بشيئ من التوفيق بينهما من خلال ما يلي:

- النظرة للمورد البشري واعتباره كأصل تصلح في بعض المؤسسات و لا تصلح في أخرى.
- من المؤسسات التي يمكن اعتبار المورد البشري اصلا فيها نرى النوادي الرياضية التي تتعاقد مع اللاعبين من خلال شرائهم والسيطرة عليهم والتحكم فيهم والاستفادة منهم وبيعهم ، وهي كل الشروط التي وجب توفرها في الاصول اتي تملكها المؤسسة.
- بعض المؤسسات التي تعمل بنام التعاقد خاصة ذات الانتاج الموسمي أو التي انشئت لغرض معين لا تصلح لها اعتبار مواردها البشرية اصول.

- العلاقة بين المؤسسة وموردها البشري علاقة معقدة تحكمها عدة قوانين ملزمة عكس علاقتها مع اصولها التي تحكمها اعتبارات تقنية، فلن نجد اصل يستفيد من تأهيل عملي أو اجازة مرضية أو اجازة سنوية أو عطلة أمومة .
 - الاصل البشري يتأثر بتسيير الادارة له من خلال العلاقات الانسانية التي تربطه مع المؤسسة المستخدمة والتي تزيد من انتاجيته وانتمائه للمؤسسة، وتؤثر على نتائجه من أجل الرقي بها والعمل على تطويرها.
4. تعريف نظام محاسبة الموارد البشرية: يمكن التعرض الى عدة تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية نذكر منها ما يلي:

4 . 1 تعريف مختلفة لنظام محاسبة الموارد البشرية:

- تعريف أول: هي "المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد للمشروع، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع" (فلامهول، 1992، ص51)
 - تعريف ثاني: " تشمل الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الاسهم، وكذلك المرددين بالاضافة الى سمعة المشروع في المجتمع المال، وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصانعه ومكاتبه" (فتوح ابراهيم، 2000، ص24)
 - تعريف ثالث: كما عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الامريكي " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشري الى الاطراف المستفيدة منها ومنخذي القرار". (سالم، 2008، ص24)
- ومن خلال التعريفات سألفة الذكر نجد أن :
- محاسبة الموارد البشرية لها دور قياسي مثلها مثل باقي المحاسبات؛
 - محاسبة الموارد البشرية لها دور افصاحي مثلها مثل باقي المحاسبات، لعملها على ايصال المعلومات الى الاطراف المستخدمة والمستفيدة من المعلومات التي توفرها،
 - محاسبة الموارد البشرية يمكن أ تعنتي بالموظفين أو الزبائن أو الموردين ..الخ:
 - تنظر محاسبة الموارد البشرية للأفراد على أنهم موارد وتعمل على تحديد تكاليف هذه الموارد.

- 4 . 2. مزايا تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية: لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا نذكر منها ما يلي :

■ **توزيع الاعباء:** ويقد بتوزيع الاعباء تطبيق القاعد المحاسبية التي تقضي بتحمل المؤسسة لمصاريفها واستفادتها من ايراداتها، وعليه فان محاسبة الموارد البشرية عند اعتبارها للمورد البشري اصلا من اصول المؤسسة فانها ستعمل على توزيع مصاريف الحصول على الاصل أو تكوينه على عدة دورا مما يخفف العبئ عن الدورة التي تم التعاقد فيها مع الاصل البشري أو تم تكوينه خلالها، وهذا ما يجعل من النتيجة تتحسن خلال تلك الدورة وتظهر بصورة معبرة وحقيقية (عبد الله محمد، 2009، ص06)

■ **الاصول الانسانية:** للمؤسسة عدة انواع من الاصول فهناك أصول (تثبيات) مادية معنوية ومالية وبيولوجية، الا انه في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وجب استحداث اصل جديد يعبر عن المورد البشري الذي تمتلك أو تسيطر عليه المؤسسة، واستحداث هذا الاصل سيؤثر بالإيجاب على المركز المالي للمؤسسة وسيعمل على اظهار قيمة عمالها أي قيمة ممتلكاتها بما فيها المورد البشري الذي تحوزه. (ميا واخرون، 2009، ص6)

■ **تحسين اداء المورد البشري:** تساهم محاسبة الموارد البشرية في تطوير اداء المورد البشري من خلال اظهار قيمته وجعل العمال والموظفين في تنافس من أجل الرفع من قيمتهم، والتي ستكون محل اهتمام المستثمرين وسوق العمل والتي ايضا ستوفر لهم عروض عمل وفقا للتقديرات التي تراها فيهم مؤسستهم، واحسن مثال للاعبين الرياضيين الذين يسعون في كل موسم باعتبارهم موارد بشرية تحوزها الاندية الى الرفع من قيمتهم لضمان عروض اعلى من القيمة التي تعاقدوا بها من جهة وللحفاظ على قيمتهم ومناصبهم من جهة اخرى. (حروش، 2006، ص11)

■ **زرع الانتماء:** تعمل محاسبة الموارد البشرية الى زرع الانتماء في نفوس العاملين للمؤسسة من خلال اظهارهم كأصل اساسي ومون مهم من مكونات المؤسسة سواء تعلق الامر بالإدارة العليا أو الدنيا أو التنفيذية أو العمال ككل، فالكل يظهر كأصل مهم ومكون اساسي ينتمي للمؤسسة ويعمل على تطويرها والنهوض بها وتحقيق الاستراتيجيات سواء الخاصة به كمورد بشري أو بالمؤسسة ككيان مستقل. (فضل، 2008، ص96)

4. 2. تقييم الموارد البشرية: هناك عدة طرق لتقييم المورد البشري سنذكرها فيما يلي

■ **طريقة التكلفة التاريخية:** تستمد هذه الطريقة من العرف والتطبيق المحاسبي والتكلفة التاريخية تعد مبدا محاسبي مهم، يتعامل به مه كثير من الاعمال التي تقوم بها المؤسسة ولم لا يتم التعامل مع المورد البشري بها، وذلك من خلال تقييم كل التضحيات التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول على خدمات موردها البشري وتميمته، ومجموع هذه التضحيات المثبتة في تاريخها

تعكس قيمة المورد البشري والتي للمؤسسة الحق في استرجاعها حسب امددة العقد التي تربطها بموردها البشري، وهذا الاسترجاع يمكن ان يكون إطفاء لها أو اهلاكا، ومن السلبيات التي توجه لهذه الطريقة هي معاملة كل الموظفين معاملة واحدة في العادة لتشابه طرق الاعلان والاقتناء بين الموظفين أو بين فئات الموظفين، وإهمالها لقدرات الموظف والمنافع المنتظرة منه والاكتماء بالتكاليف التي تم تحملها جراء التعاقد معه وتوظيفه فقط. (حلوة، 2003، ص181)

■ **تكلفة الاحلال:** الاحلال هنا يقصد بع التعويض والاستبدال وهنا التعويض والاستبدال يختلف حسب نوعه فيمكن استبدال موظف بدل موظف بعينه، أو استبدال موظف مكان وظيفة موظف اخر، ولفرق بينهما هو ان الاحلال بدل الوظيفة وجب توفر الشروط التي تؤهل العامل لشغل وظيفة معينة بدل زميل له وما تتحمل المؤسسة في سبيل العثور على من تتوفر فيه الشروط لأداء وظيفة معينة بنفس الكفاءة او بكفاءة مقاربة لها هي تكللة الاحلال الوظيفية هنا، أما تكلفة الاحلال الشخصي فهي مقدار ما تتحملة المؤسسة في سبيل معوض لعامل معين بنفس الكفاءة التي يتحلى بها، ومما يعاب على هذه الطريقة صعوبة التقييم من جهة ومن جهة اخرى صعوبة الاحلال في بعض المناصب التي تتطلب مستوى عالي وخبرة مهنية ومصادقية وذكاء وابداع .. (الغبان، 2007، ص204)

■ **طريقة تكلفة الفرصة البديلة:** الفرصة البديلة مفهوم حديث يستعمل لتقييم الاداء من خلال خلق نقطة للمقارنة بين الاداء المحقق والاداء الذي كان سيحقق لو اتخذت المؤسسة قرار غير القرار الذي اتخذه أما تطبيقها في المؤسسات على المورد البشري فهي عبارة عن تقييم المدراء التنفيذيين للعمال في مناصب مختلفة واجراء مقارنات بين ادائهم في كل منصب لفترة زمنية معينة ومن خلال هذا التقيط يتم توزيع العمال في المناصب التي كانوا فيها بدلاء بدرجات مرتفعة لضمان اعلى مردود من طرفه ولبناء قرارات توزيعهم على وظائفهم على معطيات علمية وعلى تقييم ميداني يأخذ طابع القيمة النقدية يعني ان كل عامل يقيم بسعر معين يعبر عن فرصته البديلة في كل منصب، ومن الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة هي اعتمادها على أحكام شخصية يمكن أن تأخذ في الحسبان معايير غير موضوعية في التقييم، ولتباين معايير الاقتناء من وظيفة الى وظيفة ولتركيزها على الاداء في الحين واللحظة والتي قد يبذل فيها عامل غير كفؤ أو مهمل مجهود ويقيم ويعد ممارسة العمل يتبين للمسيرين نقاط ضعفه . (عبودي، 2018، ص210)

وهناك مجموعة من الطرق الاخرى التي تعتمد عليها لمؤسسة لتقييم وتقدير قيمة موردها البشرية مثل (التكلفة التي تساهم بها الدول لإعداد الفرد وتجهيزه حتى يصبح على قدرة وكفاءة لشغل

منصب العمل الذي تريده المؤسسة، أو الاعتماد على الاصل الملموس المتمثل في شهرة المحل من خلال ربط الربحية الزائدة للمؤسسة عن باقي منافسيها بأداء المورد البشري وكفاءته - ليس كل الربحية بالطبع لوجود عوامل اخرى متداخلة- وهنا تكمن المشكلة في الفصل بين ربحية المورد البشري كأصل وربحية باقي الاصول) . (البوعلي، 2007، ص301)

5. النظام المحاسبي المالي ومحاسبة الموارد البشرية:

لم يهمل النظام المالي المورد البشري لكنه ايضا لم يعتبره أصلا من أصول المؤسسة بل ابقى على النظرة والمعالجة التي كان المخطط الوطني المحاسبي السابق ينظر ويعالج بها كل ما يتعلق بالمورد البشري، وهي اعتبار كل ما يتعلق به مصروفات او اعباء تتحملها الدورة، وتختلف الابعاء والمصاريف التي تتحملها المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي من أجر وراتب وتعويضات مختلفة وهنا نفرق بين المنافع التي يستفيد منها الموظف أو المورد البشري.

5. 1. عناصر منافع المورد البشري في نظر المؤسسة الجزائرية:

■ الاجر :

تعريف أول: هو ذلك المصروف الذي تدفعه المؤسسة او صاحب العمل مقابل عمل منجز (انجز) بكلمة اجر توافق اكثر مستوى الجهد المبذول فهو تعويض عن ساعة او اسبوع او يوم (جاودي، 2006/2007، ص62)

تعريف ثاني: يمثل الاجر الذي يدفع عن الساعة او اليوم أو الأسبوع أو الشهر حسب نظام دفع الأجر في المؤسسة وحسب طبيعة العمل المنجز والمبلغ المدفوع يكون بشكل ثابت يرتبط بأيام العمل وفترة أداء العمل وهذا لا يعني أن الأجر الأساسي يظل ثابت طول مدة أداء العمل بل يتغير نتيجة توافر مجموعة من الظروف يجري عليها التعديل مثل الترقية - زيادة خبرة العامل بمرور الزمن. (قانون 90-1990، 11، المادة 81)

ويتكون الاجر من مجموعة من العناصر الملحقة نذكر منها:

- التعويضات الثابتة : هي تلك التعويضات التي تفرضها طبيعة العمل والظروف المحيطة به
- تعويض الخبرة المهنية:
- تعويض الضجيج والضوضاء . تعويض المداومة. تعويض المناصب الحساسة، تعويض الضرر،
- تعويض المناطق الجغرافية النائية، تعويض السلة، تعويض النقل.

- تعويض استخدام السيارة الشخصية، الأجر الوحيد للمتزوجين.
- التعويضات المتغيرة:

- تعويض العمل الإضافي: يقتضي العمل الإضافي أو الزائد عن المدة القانونية للعمل تعويض عن تلك الساعات الزائدة عن العمل العادي تعويض بشرط أن يكون ذلك بصفة غير دائمة . (بوخالفة، 33، 2017)

ونفرق بين ثلاث أنواع من الساعات الإضافية

- تعويض الخدمة الدائمة : يشغل العامل الذي يشغل منصب عمل يتطلب الساعات الإضافية لأسباب مصلحيه من تعويض عن الخدمة
- تعويض العمل التناوبي : إن الكثير من المؤسسات لأسباب مختلفة تقنية واقتصادية تعتمد العمل التناوبي او ما يعرف بعمل الأفرج المتعاقبة
- تعويض مصاريف البعد عن مقر العمل : وهي تلك المصاريف التي يتحملها بعض العمال نتيجة قيامهم بعمل بعيد عن مقر عملهم الذي يجبرهم على إنفاق الأموال ، إقامة ،نقل ،طعام مصاريف اخرى فيقوم صاحب العمل بتحمل تلك المصاريف وإرجاعها الى العامل في شكل تعويض.

5. 2 . العلاوات والمكافآت:

العلاوات: تعرف بانها المبالغ النقدية التي تضاف الى الاجر الاساسي بقصد مجارات متطلبات الحيات المتزايدة وتتضمن عدة انواع منها تشجيعي ، اجتماعي ، ترقية وغالبا ما تتعلق العلاوات بالعنصر الشخصي

- علاوة المرد ودية الفردية: وهي مبالغ يحصل عليها العامل لقاء مردوده الجيد في العمل .
- علاوة المردودية الجماعية: وهي مبلغ مالي يتحصل عليها العمال لقاء مجهوداتهم في زيادة مردودية الإنتاج .

- المكافآت :

- المكافآت الخاصة ببعض المناسبات : وهي مبالغ نقدية او منح عينية تقدم للعمال في بعض المناسبات ,الاعياد الدخول المدرسي، عيد العمال.

الامتيازات كتقديم مساعدة لعامل في بناء بيته , قرض لشراء سيارة (بلوطحسن، 2008،ص250)

5. 3 . الحسابات الخاصة بأجور الموظفين(المردود البشري) في المؤسسة الجزائرية:

المستخدمون والحسابات الملحقة: ويقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- المستخدمون الاجور المستحقة؛
 - أموال الخدمات الاجتماعية؛
 - مساهمة الاجراء في النتيجة؛
 - المستخدمون التسبيقات والمدفوعات؛
 - المستخدمون الودائع المستلمة؛
 - المستخدمون الاعتراضات على الاجور؛
 - المستخدمون الاعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
- بالاضافة الى الحساب

■ الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

● **أعباء المستخدمين :** من اهم الاعباء التي تتحملها المؤسسة فمن غير المعقول ان تكون هناك مؤسسة بدون عمال يسهرون على إما عمليات البيع أو الانتاج أو التوزيع، وكل عمال المؤسسة لا بد لهم من الحصول على مرتبات شهرية ولو احققها من اشتراكات في الهيئات الاجتماعية والتي تتحملها كعبء واجب التسديد، وفيما يلي سيتم تفصيل الحسابات الفرعية لهذا الحساب كما يلي:

جدول رقم(01): اسماء الحسابات الخاصة بالمرتبات والاجور حسب Scf.

إسم الحساب	إسم الحساب
أعباء اجتماعية للمستغل الفردي	أجور المستخدمين
الأعباء الاجتماعية الأخرى	أجور المستغل الفردي
أعباء المستخدمين الأخرى	اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (قرار مؤرخ في 26 يوليو 2009، 2008، ص50)

6. الجانب التطبيقي : دراسة ميدانية لآراء أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وبعض مسيري المؤسسات الناشطة بولاية سوق أهراس.

6.1. منهجية البحث وأداة الدراسة

- **منهجية الدراسة الميدانية :** قصد الاجابة على إشكالية الورقة البحثية نحاول من خلال هذا الجزء القيام بدراسة احصائية بتوجيه استمارة لأساتذة المحاسبة على مستوى الجامعة ;ومسيرى بعض المؤسسات الناشطة بولاية سوق اهراس، بحيث صممت الإستمارة ووزعت على عينة الدراسة من خلال البريد الالكتروني والاتصال المباشر :
- **أداة الدراسة:** تم الإعتماد في جمع البيانات الميدانية على إستمارة صممت بناء على خصوصية الموضوع ، بحيث إشتملت على ثلاثة محاور رئيسية ، المحور الأول به 04 اسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة البحث(الجنس، السن، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) ، أما المحور الثاني به 08 عبارات متعلقة بالمتغير المتمثل في النظرية المحاسبية والموارد البشري في المؤسسة، والمحور الثالث به 08 عبارات التطبيقات المحاسبية العملية والموارد البشري في المؤسسة . كما تم الإعتماد على سلم ليكارت الخماسي في أعداد إختبارات الإجابة على العبارات ، بحيث أعطي كل إختبار وزن معين كما يلي:

جدول رقم(02): يمثل سلم ليكارت الأوزان الخماسي				
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5
المصدر: من إعداد الباحثين				

6.2. إختبار ثبات الإستمارة وطبيعة البيانات الميدانية

قصد القيام بهذه الإختبارات تم الإعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss) الإصدار 22.

- إختبار الثبات والصدق للإستمارة : تم الإعتماد في هذا الإختبار على أشهر الإختبارات التي يقدمها برنامج (spss) وهو إختبار ألفا كرونباخ، وبعد إدخال البيانات كانت نتائج الإختبار كما يلي :

جدول رقم(2): يمثل معمل الفا كرومباخ الخاص بمجتمع الدراسة

جدول رقم(03): يمثل عدد افراد العينة و معامل الفا كرومباخ	
عدد مقدرات العينة(الاسئلة)	معامل الفا كرومباخ
16	815,
المصدر : من اعداد الباحثين	

بما أن قيمة معامل ألفا كرومباخ هي 0.815 وهي قيمة أكبر من 0.6 وبالتالي يمكن القول أنه لو تم توزيع نفس عدد الإستثمارات على نفس العينة أو على عينة مماثلة من نفس المجتمع لكانت نسبة التوافق 82.5% وبالتالي يمكن القول أن الإستثمارة تمتاز بالثبات.

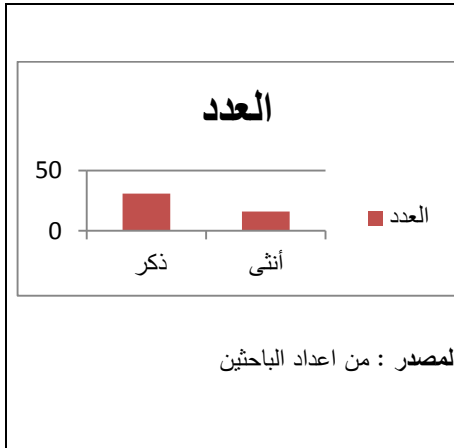
كما يتم قياس صدق الإستثمارة بجذر قيمة معامل ألفكرومباخ وفي هذه الحالة تكون قيمة معامل صدق المحك هي 90.27% وهذا يعني أن الإستثمارة قادرة على تحقيق أهداف البحث بدرجة كبيرة .

3.6 . الدراسة الوصفية للبيانات الشخصية للعينة

في هذه النقطة من التحليل نقوم بعرض كل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة في شكل جداول نسبية وأشكال، وحسب استماراتنا الموزعة اعتمدنا على أربعة خصائص : الجنس، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، والخبرة المهنية بحيث يمكن تمثيل هذه الخصائص على أشكال دوائر نسبية أو أعمدة بيانية كما يلي :

• الجنس: جنس العينة

شكل رقم(1): يمثل توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب الجنس



الجنس	العدد	النسبة
ذكر	31	65.95
أنثى	16	34.05

المصدر : من اعداد الباحثين

المؤهل العلمي:

شكل رقم(2): يمثل توزيع افراد مجتمع الدراسة		رقم(05): يمثل توزيع العينة حسب الشهادة العلمية		
		النسبة	العدد	الشهادة العلمية
<p>دراسات عليا ماستر ليسانس دبلوم مهني</p>		55.32	26	دراسات عليا
		17.02	8	ماستر
		21.27	10	ليسانس
		6.38	3	دبلوم مهني
		المصدر: من اعداد الباحثين		
		المصدر: من اعداد الباحثين		

• السن:

شكل رقم(3): يمثل توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب السن		جدول رقم(06): يمثل توزيع العينة حسب السن		
		النسبة	العدد	الفئة
<p>الفئة العدد</p>			15	33-24
			22	43-34
			6	53-44
			4	63-54
		المصدر: من اعداد الباحثين		
		المصدر: من اعداد الباحثين		

• الخبرة المهنية:

شكل رقم(4): يمثل توزيع افراد مجتمع الدراسة	جدول رقم(07): يمثل توزيع العينة حسب الخبرة المهنية		
	الفئة- سنة-	النسبة	العدد
<p>العدد</p>	19	40.42	(8-1)
	23	48.93	(16-9)
	5	10.63	(24-17)
المصدر: من اعداد الباحثين	المصدر: من اعداد الباحث		

6 . 4 . الاتجاه العام لإجابات العينة على المحورين الثاني والثالث

بقصد معرفة الاتجاه العام (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات العينة عن كل عبارة في المحور أو للمحور ككل، لا بد من إنشاء متغير يمثل إجابات العينة حول المحور كل، وسنرمز في دراستنا هذه الى إجابات المحور الثاني (النظرية المحاسبية والموارد البشري في المؤسسة) بالرمز (R1)، ونرمز لمتغير إجابات المحور الثالث (التطبيقات المحاسبية العملية والموارد البشري في المؤسسة) بالرمز (R2)، وقد حددنا أوزان كل إختيار من موجود في سلم ليكرت كما يلي :

جدول رقم(08): يمثل توزيع الأوزان لإجابات العينة.					
الإختيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
القيمة	1.00-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5.00
المصدر: من اعداد الباحث.					

وحدد طول الفترة بقسمة الأربع فراغات التي تفصل بين الإختبارات الخمسة وهو أربعة (4) على عدد الإختبارات وهو خمسة(5) أي أن طول الفترة هو 0.80:

• دراسة الإتجاه العام لإجابات العينة على المحور الثاني (R1):

بعد تحليل البيانات الميدانية الممثلة لإختبار إجابات واختيارات العينة حول عبارات المحور الثاني (R1) (النظرية المحاسبية والموارد البشري في المؤسسة) بإستخدام برنامج (SPSS) كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم(09): يمثل متوسطات إجابات العينة الخاصة بالمحور الثاني				
العبارة	العبارات	م/ الحسابي*	الإنحراف /مع*	الإختيار
س1	تتظر النظرية المحاسبية للمورد البشري مثلها مثل النظرية الاقتصادية على انه مكون مهم من مكونات عناصر الانتاج	3.9825	0.42574	م
س2	النظرية المحاسبية تعتبر في بعض فروعها أن المورد البشري عنصر مستقل عن ملكيتها	3.4257	0.45623	م/ بش
س3	يمكن النظر لمورد البشري وتصنيفه كباقي الاصول - أصل إنساني- من خلال تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	2.4345	0.39658	ع/م
س4	تقيم المؤسسة من خلال نظريتها المحاسبية أصولها المالية بالنظر الى التكاليف التي تحملتها للحول عليهم	4.5689	0.38956	م/ بش
س5	يمكن تصنيف المورد البشري بالاعتماد على النظرية المحاسبية على أنه أصل بشري ضمن القائمة المالية للمؤسسة	3.4568	0.41523	م
س6	تتباين طرق تقييم المورد البشري بالاعتماد على النظرية المحاسبية وتواجه المؤسسة صعوبات بالغة للتحكم في هذه الطرق	3.5897	0.39856	م/ بش
س7	النظام المحاسبي المالي لا ينظر للمورد البشري على أنه أصل انما يعتمد على النظريات التقليدية التي تجعل منه عنصر مساعد لا تملكه المؤسسة ولا تستطيع التخلص منه.	3.7569	0.36985	م/بش
س8	يعتمد النظام المحاسبي المالي في تقييم المورد البشري على التكاليف التاريخية التي تحملتها المؤسسة من تاريخ توظيفه الى غاية تقييمه أو تسريحه.	3.4569	0.37896	م/ بش
R1	النظرية المحاسبية والمورد البشري في المؤسسة	3.5839	0.40383	م/ بش

المصدر: من اعداد الباحث *م/حسابي=متوسط حسابي - /معياري = انحراف معياري

بعد ملاحظة إتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الثاني (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 4.1327 بإنحراف معياري 0.56152 وبما ظان قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال

الإختيار موافق بشدة (3.40-4.19) فبإمكاننا القول أن الإتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني (R1) ككل تمركزت حول الإختيار موافق وبإنحراف ضعيف

• دراسة الإتجاه العام لإجابات العينة على المحور الثالث(2): بعد تحليل البيانات لاختيارات العينة وإجاباتها حول عبارات المحور الثاني (R2) (التطبيقات المحاسبية العملية والمورد البشري في المؤسسة) بإستخدام برنامج (SPSS) كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم(10): يمثل متوسطات إجابات العينة الخاص بالمحور الثالث.				
الإختيار	الانحراف /مع *	م/ الحسابي *	العبارات	العبرة
م/ بش	0.38745	4.4589	أغلب التطبيقات العملية للنظرية المحاسبية لا تنتظر للمورد البشري على أنه أصل	ع1
م/ بش	0.42517	4.4021	ملكية أو تبعية الأصل البشري للمؤسسة كباقي الأصول الأخرى لا توجد لها تطبيقات فعلية على أرض الواقع في المؤسسة	ع2
م	0.46325	3.9965	يتم تقييم المورد البشري في المؤسسة وفقا للطرق التي جاءت بها النظرية المحاسبية كالتكلفة التاريخية، وطريقة الإستبدال ...	ع3
م/ بش	0.41897	4.6251	تطور المورد البشري ونموه مثل باقي الأصول حسب التطبيقات العملية للنظرية المحاسبية يكون بالتوازي مع التطور في الأجر أو المقابل المادي الذي يتحصل عليه	ع4
م	0.40115	3.6587	التطور من خلال التكوين المستمر والحصول على الشهادات الأعلى هو أساس كل تقييم جديد للمورد البشري	ع5
م/ بش	0.39658	4.4521	لا ينظر للمورد البشري حسب التطبيقات العملية للمحاسبة على أنه كيان واحد بل يؤخذ على فروقه وتبايناته المختلفة.	ع6
م/ بش	0.39784	4.6782	النظام المحاسبي المالي يتقاطع مع الأنظمة المحاسبية الدولية في نظريته لتصنيف المورد البشري .	ع7
محايد	0.38547	3.0214	يمكن تطوير نظرة النظام المحاسبي المالي سواء تصنيفا أو تقييما للمورد البشري مستقبلا إذا دعت الضرورة لذلك	ع8
موافق	0.3613	4.1616	التطبيقات المحاسبية العملية والمورد البشري في المؤسسة	R2

المصدر: من اعداد الباحث *م/حسابي= متوسط حسابي - /معياري = انحراف معياري

بعد ملاحظة إتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الثاني (R2) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 4.1616 بإنحراف معياري 0.36130، وبما ان قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الإختيار موافق بشدة (3.40-4.19) فبإمكاننا القول أن الإتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني (R2) ككل تمركزت حول الاختيار موافق وبإنحراف ضعيف .

5.6 . معامل الارتباط:

يستعمل هذا الاختيار لمعرفة ارتباط المحورين R1 و R2 ببعضهما أي معرفة العلاقة بين المتغير الرئيسي والمتغير التابع في دراستنا، وفقا لمخرجات برنامج spss كانت النتائج كالتالي :

جدول رقم (11): يمثل معامل الارتباط بين محوري الدراسة		
المحور	معامل الارتباط	عدد المفردات
R1	0.485	16
R2	0.485	16

المصدر: من اعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نجد ان محاور الدراسة R1, R2 يرتبطان بعلاقة طردية متوسطة ومنه يمكن القول ان النظرة المحاسبية للمورد البشري من خلال النظريات والتطبيقات ترتبط ارتباط متوسط وذلك لوجود لعدم التزام بالتطبيق لكل ما تأتي به النظريات إما لصعوبة التطبيق أو لخصوصية النشاط المؤسسة أو لأسباب أخرى

6.6 . إختبار الفرضيات و تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

- بالرجوع الى الفرضية الاولى والتي كانت -النظريات المحاسبية التي تسيير وتحكم المورد البشري في المؤسسة تتباين بين التقليد والحداثة وكذلك طبيعة نشاط المؤسسة كذلك- ومن خلال الجزئين النظري والتطبيقي للبحث نجد ان التباين بين النظريات التي تسيير المورد البشري جلية، وهذا من خلال الآراء المتعددة التي تنتظر للمورد البشري في المؤسسة وكذلك تحكم نشاط المؤسسة ايضا في توجيه هذه النظريات وتطبيقها فمن غير المعقول، إجراء مقارنة بين مورد بشري لمؤسسة تنشط في الصناعة بمؤسسة تنشط في التعليم والبحث العلمي وغيرها وعليه فإن الفرضية مؤكدة وصحيحة، وهذا ما يؤكد الاتجاه العام لإجابات مجتمع الدراسة على أسئلة المحور الاول المتعلقة بالفرضة ولتي جاءت في مجملها موافقة وموافقة بشدة

- بالرجوع الى الفرضية الثانية- التطبيقات العملية للنظريات المحاسبية تختلف حسب النشاط من مؤسسة لأخرى و تزداد صعوبة التطبيق بين النظريات التقليدية والحديثة- نجد أن أنظمة الحوافز و الترقية غيرها تختلف من قطاع لآخر ومن مؤسسة لأخرى مع أن جوهرها متشابه، مع تسجيل صعوبات مختلفة في حال تطبيق بعض النظريات الحديثة لتقييم المورد البشري نقدا . ومنه فان الفرضية مؤكدة وصحيحة، وهذا ما يؤكد الاتجاه العام لإجابات مجتمع الدراسة على أسئلة المحور الثاني المتعلقة بالفرضة ولتي جاءت في مجملها موافقة وموافقة بشدة
- بالرجوع الى الفرضية الثالثة- النظام المحاسبي المالي يشق نظرتة للردود البشري من النظريات التي تنظمه وتحكمه-، فإن الناظر للنظام المحاسبي المالي يجد يحاول او يسعى ليوكب المعايير المحاسبية الدولية ولا يستثني عنصر من عناصر الانتاج للمؤسسة بما فيها العنصر البشري، إلا أن التطبيق الحرفي والفعلي للمعايير الدولية يختلف من إقتصاد الى آخر حسب نضجه وتطوره وعليه فإن نظرة النظام المحاسبي المالي للمورد البشري تبقى تقليدية في مجملها حتى ولو أشتقت من المعايير الدولية ومنه فإن الفرضية مؤكدة في جزء وهو النظرة للمورد البشري لكن واجب التطور يفرض نفسه مستقبلا ، وهذا ما يؤكد معامل الارتباط الذي جاء طردي متوسط والذي اختلفت فيه آراء مجتد الدراسة خاصة في جانب تطبيق النظام المحاسبي المالي للنظريات الحديثة عكس تطبيق النظريات التقليدية

خاتمة:

من خلال هذا البحث نجد أن النظريات التي درست المورد البشري تسبق الانظمة المحاسبية المطبقة في المؤسسات بأشواط، ويرجع ذلك لعدم قدرة الانظمة المحاسبية على المسايرة من جهة و من جهة أخرى الى التباين الكبير في المورد البشري من جنس وأهلية وتكوين وكفاءة ومصداقية... الخ، والتي يصعب ترجمت اغلبها القيم النقدية و الافصاح عنها من طرف النظام المحاسبي والمؤسسة، وعليه نستطيع القول أن الممارسات العملية التي تقوم بها المؤسسة الجزائرية اتجاء موردها البشري لا تعدوا أن تكون نظرة تقليدية وجب البحث في السبل والكيفيات الكفيلة بتجديدها وتطويرها والنهوض بها حتى تضمن أحسن اداء ممكن وأحسن استغلال ممكن.

وحسب النظام المحاسبي الجزائري المطبق في المؤسسات الجزائرية فان المؤسسة تنتظر لموردها البشري من عمال وموظفين على انهم أعباء وتسجل ما يقابل تلك الاعباء في جانب الاصول في حسابات الغير الا أن الحسابات التي تقابل المنافع بالنسبة للموظفين والاعباء بالنسبة للمؤسسة ترصد دوريا - شهريا - والما يقابلها من عبء مسجل في المجموعة السادسة يبقى ليرصد في نهاية

- الدورة ويدخل ضمن حسابات النتائج، وتكون المقابلة بين المصاريف والاعباء بما فيها اعباء المستخدمين بمثابة اعتراف لهم بدورهم في خلق الايراد .
- لا يرى النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الجزائري المورد البشري أصل في المؤسسة، إنما يراه من خلال العبء الذي يكلفه، ويحمل هذا العبء للنتيجة؛
- لا تصلح النظريات العلمية لتقييم الموارد البشرية و تصنيفها لكل المؤسسات معا بل تتباين من مؤسسة الى أخرى ؛
- العلاقة بين المورد البشري و المؤسسة متداخلة ومتشعبة وتحكمها علاقات قانونية وانسانية واجتماعية ومهما غطت ادارة الموارد البشرية هذه العلاقات فإنها لن تغطيها بنسبة كاملة ؛
- تتبع المؤسسات الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المطبق طريقة التكلفة التاريخية لتقييم ما تم انفاقه على موردها البشري، ولا تتبع اي طريقة أخرى، ولهذه الطريقة عدة انتقادات نظرا لعدم مسيرتها للتطور المتسارع الذي يمتاز به المورد البشري؛
- هناك بعض النظريات التي لا يمكن اسقاطها على الامر الواقع وتطبيقها من خلال الانظمة المحاسبية خاصة في ظل تعسر عمليات التقييم النقدي لبعض البنود التي تتناولها ونذكر منها مثلا لا حصرا التراكم المعرفي للعامل والذي يتباين من فرد لآخر ومن فئة لأخرى، وقد يستفاد منه كما لا يحذب الاستفادة منه في ظل تغير أنماط الانتاج والعمل و تطلبها لتعلم جديد وأساليب جديدة؛
- ليست بالضرورة كل الاعمال التي يقوم بها المورد البشري تكون ذات مقابل ايجابي بل يمكن ان يسبب العامل اضرار تتحملها المؤسسة خارج راتبه الشهري ولا تتسب لباب الرواتب والاجور ؛
- المنافع والاعباء التي تتحملها وتستفيد منها المؤسسة ليست مرتبطة كليا بالمورد البشري لكن يمكن أن يكون للمورد البشري دخل فيها .
- ومن الاقتراحات المستخلصة من الدراسة:
- مجال الموارد البشرية ليس مرتبط فقط بالمحاسبة وعليه فإ التعاون بين التخصصات المختلفة سواء إدارة الأعمال أو العلوم الاجتماعية والانسانية يعزز من الفهم الجيد والاحاطة بالمعايير التي تقيم المورد البشري بكل صدق وموضوعية.
- وجوب تخصيص وتعيين متخصصين في محاسبة للموارد البشرية حتى يتسنى للمؤسسة تطوير المعايير التي تخدمها، مع الرجوع الى الاتفاقيات التي تنظم العمل داخلها .
- السعي الى وضع مقاربات دائمة للبحوث النظرية والنظريات من خلال محاولة التطبيق أو البحث على الاساليب التي تسهل عمليات التطبيق حتى ولو كانت جزئية .

محاولة اثراء هذا الموضوع من خلال السعي لتقريب النظرية والتطبيق من خلال الملتقيات والندوات الجامعية وغير .

قائمة المراجع:

- بلوط، حسن ابراهيم.(2002). ادارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي. لبنان: دار النهضة العربية.
- زايد، عدنان.(2003). الأداء التنظيمي المتميز - نظرية الى المنظمة المستقبلية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات.
- صلاح الدين، عبد الباقي.(2002). الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الحناوي، محمد صالح وآخرون.(1999). مقدمة في الأعمال والمال. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الصقر، تامر عادل.(2013). محاسبة الموارد البشرية-المفهوم والاهمية دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة. مجلة دراسات البصرة.(العدد 16).
- بلاغاس، بركة .(2017). نظام معلومات الموارد البشرية وعلاقته بإدارة الموارد البشرية. مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية. المجلد3.(العدد9).
- لخشين، عبير، ومزياني، نور الدين.(2018). أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية -دراسة حالة شركة سونلغاز -وحدة سكيكدة-، مجلة الباحث الاقتصادي.المجلد6.(العدد 02)
- فلاح، الزهرة. والبشير، عبد الكريم.(2017). العمالة المؤهلة ودورها في رفع إنتاجية المؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بوادي السلي الشلف، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية.(العدد 17)
- بوعامة، أمال.(2018). أهمية الافصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية مع الإشارة الى المعيار المحاسبي الثامن والثلاثون. المجلد4.(العدد7).
- سعدي، عبد الحق، وصحراوي، فارس.(2019). نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة المنهل الاقتصادي. المجلد2. (العدد 01)
- زيد، جابر. بوطلاعة محمد.(2018). المورد البشري والابداع التكنولوجي كمصدر للميزة التنافسية لدى البنوك العمومية الجزائرية . مجلة إضافات إقتصادية. المجلد2. (العدد 03)

- فلامهول، أريك. (1992). المحاسبة عن الموارد البشرية. تعريب محمد عصام حامد حجاج. الرياض: دار المريخ.
- فتوح، ابراهيم. (2000). مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية. مجلة اريد. المجلد 02. (العدد 02)
- فضل، كمال سالم. (2008). مدى مساهمة القياس والفصاح المحاسبي عن الوارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية. كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين: مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل.
- ابو بكر ايمن، عبد الله محمد. (2008). المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءات الاداء بمؤسسات التعليم العالي. السودان.
- ميا، علي يونس واخرون. (2008). قياس أثر التدريب في أداء العاملين. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العليا. المجلد 31. (العدد 01).
- حرحوش، عادل صالح. سالم، مؤيد سعيد. (2008). إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي. عمان: عالم الكتب الحديث.
- حلوة، حنان رضوان. (2008). بدائل القياس المحاسبي المعاصر. عمان: دار وائل للنشر.
- الغبان، ثائر صبري. ياسين، سناء اخمد. (2008). الافصاح عن الاستثمار عن الموارد البشرية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العراقية. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية. المجلد 13. (العدد 45).
- عبودي، عبد نينوي، هشام عمر. وين سمية، عزيزة. (2008). دور نظام المعلومات المحاسبية في تكوين قاعدة بيانات عن المورد البشري تفيد متخذ القرار. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية. (العدد 03)
- البوعلي، لعبيبي هاتوخلف. (2008). إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية. مذكرة ماجستير. الاكاديمية العربية بالدانيمارك.
- جاودي، حورية. (2007/2006). تسيير الاجور في الجزائر دراسة حالة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه. جامعة الجزائر: مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية.
- بوخالفة، غريب. (جوان 2017). عنصر الاجر في علاقة العمل. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية جامعة تبسة. المجلد 8. (العدد 02).

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (أفريل 1990). قانون 90-11 المؤرخ في 26 رمضان 1410 الموافق لـ 21 أفريل 1990. يتعلق بعلاقات العمل.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (مارس 2009). قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 الموافق لـ 23 رجب 1429 المتعلق بـ قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- Warether w les gosselink. (1985). la gestion des ressources humaines, canada edition : magraw hill .