



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: علوم التسيير

## الموضوع

دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين  
تنافسية المؤسسة الاقتصادية  
- دراسة حالة آراء عينة من المختصين -  
(خبراء محاسبين، محاسبين، أساتذة متخصصين, ...)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

الحاج عامر

إعداد الطالبة:

كريمة علية

رقم التسجيل:	Master-GE/AUDIT/2017.....
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ

وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي

بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ

[سورة النمل آية 19]

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمدا كثيرا على فضله وتمام نعمته أن وفقني لانجاز  
واستكمال هذا العمل، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك  
الحمد بعد الرضا.

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان بالجميل  
للدكتور الحاج عامر الذي أشرف على هذه الدراسة لما قدمه من الإرشادات  
والنصائح المتواصلة.

كما لا يفوتني أن أشكر الأساتذة: عبود سعاد، علوان أمين، بوجمان عادل  
، سعيدي عبد الحليم، أيمن عبد الله أبو بكر

وأختتم شكري الخالص إلى من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو  
من بعيد وأخص بالذكر شمس الدين نعيمة، حسام خلف، الوافي  
خالد، مناصر سامية.

## الإهداء

لا يطيب الكلام إلا بذكر الله ولا يصفو المقام إلا بالصلاة على خير

الأنام و لا تصاغ الدنيا إلا بالوالدين الكرام.

اهدي ثمرة جهدي إلى من أفنى حياته ليشق لي الطريق وأشعل سنين

عمره ليضيء لي دربي.

أدامك الله وأطال في عمرك أبي الغالي.

إلى من خصها ربي بالجنة والتي جعلت من ألمي ألمها وتعبي تعبها

أطال الله في عمرك يا أُمي.

إلى أحبائي وسندي إخوتي وأخواتي وليد، محمد رضا، فيصل

، أشرف (مازوزي) نجاة وزوجها فاتح و المدللة هبة الرحمان، زينة، صفاء.

إلى صديقات دربي ، مروة ، فاطمة، نور الهدى، حسينة، هند،

السايب صفاء وسارة

إلى كل عزيز على قلبي وإلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

\*\*\* كريمة \*\*\*

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة آراء عينة من المختصين (خبراء محاسبين، محاسبين، أساتذة متخصصين...)، وذلك بغرض توجيه الاهتمام للعنصر البشري في المؤسسة، والذي أصبح يمثل عنصر التمييز والتغيير في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة، وإبراز مكانة الموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة، ومدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من خلال مطالعة ومطالعة ومراجعة الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية ذات علاقة بالموضوع قيد الدراسة.

كذلك تم استخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع استمارات لخصر وتجميع بعض المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثمة تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي واستخدام الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة.

### أهم النتائج المتوصل إليها:

- هناك دور لمحاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة.
  - للقياس المحاسبي للموارد البشرية دور في تحسين القرارات الإدارية للمؤسسة.
  - تحقق محاسبة الموارد البشرية أهداف تعود على المؤسسة ومحيطها.
- الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، تنافسية المؤسسة، القياس المالي للموارد البشرية، تأصيل الموارد البشرية.

---

**Abstract**

This study is aimed to determine the role of accounting human resources in improving the competitiveness of the economic institution by studying the opinions of a sample of specialists (accounting experts, accountants, specialized professors...) in order to focus attention on the human element in the institution which has become the element of discrimination and change in the economy based on knowledge human resources with the asset of the institution and the extent of the institution and the extent of the contribution of human resources accounting in achieving the competitive advantage of the institution.

To achieve objectives of This Study, a researcher using analytical descriptive approach, where the descriptive approach has been used to obtain data and information on the theoretical side thought reading and reviewing books, these journals and periodicals including scientific related to the subject under study.

Further analytical method was used to obtain the primary data thought research in the side of applied distribute forms to complete the necessary information in question, and the unloading and analyzed using SPSS and use appropriate treatments and statistical tests.

**The most important conclusions reached:**

- there is a role of human resources accounting in improving the competitiveness of the institution.
- accounting for human resources has a role in improving the management decisions of the institution.
- human resources accounting achieves goals for the organization and its environment.

**Key words:** Human resources accounting, competitive enterprise, financial measurement of human resources.

فهرس المحتويات	
الصفحة	الموضوع
	شكر وعرفان
	الإهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
أ-و	مقدمة
<b>الفصل الأول: محاسبة الموارد البشرية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل عام حول محاسبة الموارد البشرية
03	المطلب الأول: مراحل نشأة و تطور محاسبة الموارد البشري
05	المطلب الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية
09	المطلب الثالث: دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية و الفروض التي تقوم عليها
12	المبحث الثاني: طبيعة الأصول البشرية
12	المطلب الأول: ماهية رأس المال البشري
15	المطلب الثاني: الأصول البشرية في ظل المعايير المحاسبية
17	المطلب الثالث: الأصول البشرية في ظل المبادئ المحاسبية
19	المطلب الرابع: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية و التقرير عن رسملتها
22	المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية وفق المعايير المحاسبية الدولية
22	المطلب الأول: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية
23	المطلب الثاني: إطفاء الموارد البشرية و التسجيل المحاسبي لها
27	المطلب الثالث: نماذج قياس الموارد البشرية
31	المطلب الرابع: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

34	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: تنافسية المؤسسة</b>	
36	تمهيد
37	<b>المبحث الأول: ماهية تنافسية المؤسسة</b>
37	المطلب الأول: مفهوم تنافسية المؤسسة
40	المطلب الثاني: دعائم و أنواع التنافسية
42	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التنافسية
44	المطلب الرابع: مؤشرات التنافسية
47	<b>المبحث الثاني: أساسيات حول التنافسية</b>
47	المطلب الأول: مراحل التنافسية
48	المطلب الثاني: استراتيجيات التنافسية
51	المطلب الثالث: عناصر البيئة التنافسية
52	المطلب الرابع: القوى التنافسية
54	<b>المبحث الثالث: الميزة التنافسية</b>
54	المطلب الأول: تعريف الميزة التنافسية و الحفاظ عنها
55	المطلب الثاني: تطوير الميزة التنافسية و خصائصها
57	المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية
59	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة آراء عينة من المختصين (خبراء محاسبين، محاسبين، أساتذة مختصين, ...)</b>	
61	تمهيد
62	<b>المبحث الأول: منهجية الدراسة</b>
62	المطلب الأول: أسلوب الدراسة
65	المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية و أداة الدراسة و إجراءاتها
68	<b>المبحث الثاني: عرض و تحليل و مناقشة نتائج الدراسة</b>
69	المطلب الأول: دراسة مستوى محاسبة الموارد البشرية و أبعادها
73	المطلب الثاني: دراسة مستوى تنافسية المؤسسة الاقتصادية
74	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

77	المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة و توصياتها
77	المطلب الأول: تفسير نتائج الدراسة
77	المطلب الثاني: تفسير نتائج الفرضيات
78	المطلب الثالث: التوصيات والدراسات المستقبلية
79	خلاصة الفصل
81	الخاتمة
83	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
63	جدول ليكرت ثلاثي الأبعاد	01
64	توزيع العينة حسب الجنس	02
64	توزيع العينة حسب العمر	03
65	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	04
65	توزيع العينة حسب الوظيفة	05
66	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	06
67	معامل الثبات Alpha de Cronbach	07
68	معامل الاتساق الداخلي	08
69	مقياس الحكم على إجابات الأفراد	09
70	الإجابة عن أسئلة بعد الاستثمار في الموارد البشرية	10
71	الإجابة عن أسئلة القياس المحاسبي للموارد البشرية	11
72	الإجابة عن أسئلة أهمية محاسبة الموارد البشرية	12
74	جدول دراسة مستوى تنافسية المؤسسة	13
76	علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة والاستثمار في الموارد البشرية	14
76	علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة والقياس المحاسبي للموارد البشرية	15
77	علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة وأهمية محاسبة الموارد البشرية	16

قائمة الأشكال

الصفحة	الأشكال	رقم
06	تعريف محاسبة الموارد البشرية	01
14	مكونات رأس المال البشري	02
39	مسار المؤسسة لبلوغ التنافسية	03
47	مراحل تنافسية المؤسسة	04
52	نموذج القوى الخمس للتنافس لبورتر	05
57	دورة حياة الميزة التنافسية	06

مقدمة

يشهد العالم تطورات هامة، منها تزايد انفتاح السوق تطور تكنولوجيا المعلومات وهذه التطورات أحدثت تغير جذري في الاقتصاد العالمي الذي توجه نحو الاقتصاد المبني على المعرفة، وهو ما فرض تحديات جديدة على المؤسسة ومن أجل البقاء والتفوق في السوق ومواكبة التغيرات المتسارعة في المحيط الذي تنشط فيه، يتوجب على المؤسسة الحصول على مصادر تساهم في تحقيق تفوقها المطلوب من خلال اكتشاف طرق جديدة ومفضلة للمنافسة وذلك عن طريق مواردها البشرية نظرا لاملاكهم معارف ومهارات يمكن تطويرها واستغلالها، حيث يرتبط تفوقها بدرجة أساسية بمدى قدرتها على تعظيم الاستفادة من الموارد المختلفة بصفة عامة ومن مواردها البشرية بصفة خاصة لأنها العنصر الذي يستطيع تفعيل الموارد الأخرى (المالية، المادية التكنولوجية.....).

إن زيادة الحاجة إلى الاهتمام بالموارد البشرية راجع إلى زيادة الوعي بأهميتها كأصل من أصول المؤسسة وحاجة المؤسسة إلى ابتكارات وطرق جديدة توفر لها مكانة تنافسية، فالمؤسسة في ظل العولمة لا تعاني من فقر المعلومات بل تعاني من صعوبة تشغيلها وتحليلها وتوظيف الكميات الضخمة والسائلة منها بسبب سرعة تغير البيئة التنافسية، مما أدى إلى تنشيط البحوث و الدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية و النظم المحاسبية عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، التي أصبحت تحظى باهتمام كبرى المؤسسات والتي يقوم تفوقها بالدرجة الأولى على مواردها البشرية المتميزة.

وتفرض المنافسة الشديد في ظل اقتصاد المعرفة على المؤسسة أن تمتلك موارد بشرية تصنع للمؤسسة مركز تنافسي، وتضمن لها البقاء والتميز مقارنة بمنافسيها.

### إشكالية البحث:

إن الهدف الرئيسي للمؤسسة هو الاستمرار والتميز وذلك لا يأتي إلا بمجهودات العنصر البشري وبالتالي وجب الاهتمام بالأفراد باعتبارهم بعد رئيسي في تنافسية المؤسسة، ويتجلى ذلك الاهتمام من خلال محاسبة الموارد البشرية التي تسعى إلى وضع الفرد موضع الأصول في المؤسسة و اعتباره أصل من نوع خاص من نوع خاص وبصفات مميزة عن باقي الأصول، وسنحاول من خلال هذه الدراسة تحديد محاسبة الموارد البشرية و دورها في تحسين تنافسية المؤسسة. وعليه يمكن صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة كما يلي:

ما هو الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة؟

وبناء على ذلك يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية؟

- فيما تتمثل تنافسية المؤسسة؟



- ما هي أهم أبعاد محاسبة الموارد البشرية التي يمكنها المساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة؟  
\*فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على فرضية أساسية بالإضافة إلى الفرضيات الفرعية،  
\*الفرضية الرئيسية:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية على تنافسية المؤسسة.  
\*الفرضيات الفرعية:

- يوجد دور للاستثمار في الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة.  
- يوجد دور للقياس المحاسبي للموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة.  
- لمحاسبة الموارد البشرية أهمية في تحسين تنافسية المؤسسة.

\*أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع انطلاقاً من الأسباب التالية:

- محاولة معرفة قيمة الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة الاقتصادية.  
- الاهتمام المتزايد للمؤسسات الاقتصادية بالموارد البشرية.  
- محاولة معرفة تأثير محاسبة الموارد البشرية على تنافسية المؤسسة على تنافسية المؤسسة .  
- إبراز ضرورة تأصيل الموارد البشرية ووضع محاسبة خاصة بها.

\*أهمية الدراسة:

إن الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة هي معرفة الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:  
- توضيح العلاقة بين أبعاد محاسبة الموارد البشرية وتنافسية المؤسسة.  
- معرفة الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة بصفة عامة وفي تحسين تنافسياتها بصفة خاصة.  
- معرفة الأهداف التي تحققها المؤسسة من خلال تأصيل مواردها البشرية ووضع محاسبة خاصة بها.  
- توضيح مدى حاجة المؤسسة للموارد الفكرية المتميزة لتحقيق تنافسية أفضل.

\*أهداف الدراسة:

- التعريف بمحاسبة الموارد البشرية.  
- إبراز مكانة الموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة.

- محاولة إبراز مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

**\*صعوبات الدراسة:**

لا يخلو أي عمل أو دراسة من الصعوبات، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا نذكر:

- صعوبة الموضوع بحد ذاته، باعتباره صعب التجسيد.

- قلة المراجع العلمية المتعلقة بمتغير محاسبة الموارد البشري.

**\*نموذج الدراسة :**

تقوم هذه الدراسة على اختبار الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة والتي

يمكن تمثيلها على النحو التالي:

- **المتغير المستقل:** "محاسبة الموارد البشرية" وهي المحاسبة التي يتم من خلالها تحديد قيمة الموارد البشرية.

وينقسم هذا المتغير إلى ثلاثة أبعاد (الاستثمار في الموارد البشرية، القياس المحاسبي للموارد البشري، أهمية محاسبة الموارد البشرية)

- **المتغير التابع:** "تنافسية المؤسسة" وهي وضعية المؤسسة التي تساهم في صناعتها وتحسينها محاسبة الموارد البشرية.

**\*الدراسات السابقة:**

أولاً: فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية:

1- دراسة: أيمن عبد الله محمد أبو بكر، بعنوان: نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية " دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة أبوظبي العين، الإمارات العربية المتحدة.

- **هدف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية من خلال التعرض للجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهمية و المبادئ التي يقوم عليها والمشاكل المحاسبية للأصول البشرية.....

- **من نتائج الدراسة:**توصل الباحث إلى:

\* أن محاسبة الموارد البشرية تقدم المقاييس المالية لقيمة الموارد البشرية بصورة صادقة وعادلة.

\* أن الموارد البشرية تعتبر أصول محاسبية وفقاً للمفهوم المحاسبي للأصول.

\* أنه في الجامعة التي تمت فيها الدراسة لا يتم توزيع تكاليف الموارد البشرية على عدة فترات مالية حسب العمر المتوقع لها.

2/دراسة: قورين حاج قويدر، بعنوان: التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر العدد:15، جوان، 2014.

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة وتقديم نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

من نتائج الدراسة:توصل الباحث إلى أن:

\* هناك مجموعة معايير أساسية يجب أن تتوفر في أي عنصر حتى يتم اعتباره كأصل وهي معيار الملكية، المقدرة الإنتاجية، العوائد، الخدمات المستقبلية، القابلية للقياس.

\* يمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية .

\* هناك مجموعة من الطرق والتقنيات لتقييم المورد البشري داخل المؤسسة من حيث العائد والتكلفة.

ثانيا:فيما يتعلق بتنافسية المؤسسة:

- دراسة:كلثوم كباي، بعنوان: التنافسية ومشكلة الاندماج في الاقتصاد العالمي، دراسة حالة الجزائر، المغرب وتونس، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد دولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2007.

- هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحديد المؤشرات التي تدل لنجاح الدول في تنافسياتها والأسباب الكامنة وراء ضعف تنافسية دول المغرب العربي والسبل المتاحة لهذه الدول للنهوض بتنافسياتها والاندماج في الاقتصاد العالمي.

- من نتائج الدراسة: من بين النتائج التي تم التوصل لها:

\* إنشاء وحدة للتنافسية تخص اقتصاديات دول المغرب العربي وترتقب أداءها.

\*إنشاء سوق مالية موحدة بين دول المغرب العربي.

\*تكثيف وتنمية العمل المشترك للنهوض بالقدر التنافسية لدول المغرب العربي.

## هيكل وخطة الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة مقدمة عامة يتبعها فصلين نظريين و فصل تطبيقي ثم خاتمة عامة تتضمن نتائج الدراسة و التوصيات.

خصص الفصل الأول والثاني للجزء النظري لموضوع الدراسة وذلك على النحو التالي:

-الفصل الأول: محاسبة الوارد البشرية؛و التي تناولنا فيها ثلاث مباحث؛ و كانت كالتالي:

-المبحث الأول: مدخل عام حول محاسبة الموارد البشرية

-المبحث الثاني: طبيعة الأصول البشرية

-المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية وفق المعايير المحاسبية الدولية

أما عن الفصل الثاني فتمثل في تنافسية المؤسسة الاقتصادية؛ والذي استعرضنا خلاله المباحث التالية:

-المبحث الأول: ماهية تنافسية المؤسسة

-المبحث الثاني: أساسيات حول التنافسية

- المبحث الثالث: الميزة التنافسية

وقمنا في الفصل الأخير بإعداد الجانب الميداني للدراسة تحت عنوان:دراسة حالة آراء عينة من

المختصين(محاسبين،خبراء محاسبين و أساتذة متخصصين...) ، وكان العمل على النحو التالي:

-المبحث الأول: منهجية الدراسة

-المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة

-المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

# الفصل الأول

محاسبة الموارد البشرية

تمهيد:

إن العنصر البشري أهم عامل من عوامل الإنتاج، ولا يمكن أن تقوم مؤسسة دون اعتمادها شبه الكلي على العنصر البشري، لأنه ولو امتلكت المؤسسة الآلات والتكنولوجيا المتطورة فإن من يسيرها ويوجهها نحو تحقيق أهدافها هو العنصر البشري، ولأن المؤسسة تخصص مبالغ كبيرة للإنفاق على هذا المورد البشري، وهذه الأموال تنفق كاستثمارات في هذه الموارد، والتي قد تفوق في كثير من الحالات الإنفاق على الاستثمارات في الآلات والتجهيزات ولأن المورد البشري يؤثر على قيمة المؤسسة السوقية، فإنه قد يؤثر على استمرارية المؤسسة من عدمها وبالتالي فهو يحتل مكانة مهمة عند اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالمؤسسة، وعليه فمن الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية وهذا ما تمنحه محاسبة الموارد البشرية.

## المبحث الأول: مدخل عام حول محاسبة الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة وخاصة في ظل اقتصاد المعرفة، حيث أنها تساهم في توليد الإيرادات للمؤسسة، إضافة إلى تحويل الاعتماد على الأداء العضلي للعمال إلى الأداء الفكري وذلك استوجب على المؤسسة وضع منهج لقياس قيمة الأداء البشري ويتحقق ذلك من خلال محاسبة الموارد البشرية.

### المطلب الأول: مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية:

لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، تتمثل هذه المراحل في: (1)

#### المرحلة الأولى: من 1960 إلى 1966:

تتمثل هذه المرحلة في بداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.

نجد أنه في هذه المرحلة قد تم الاعتماد فقط على وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية ومبادئ العلوم المتعلقة بهذا المجال دون القيام بتجربة حقيقية في أرض الواقع.

#### المرحلة الثانية: من 1967 إلى 1970:

تتميز هذه المرحلة بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، وتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات.

- لقد تميزت هذه المرحلة بـ:

➤ وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية.

➤ تقييم فعالية هذه النماذج.

وبذلك تكون هذه المرحلة قد أضافت شيئاً جديداً لمحاسبة الموارد البشرية تتمثل في وضع نماذج لقياسها مع تقييم مدى فعالية هذه النماذج.

#### المرحلة الثالثة: من 1971 إلى 1977:

نُشرت خلال هذه المرحلة العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

(1) ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية بالبصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة البصرة العراق، (السنة غير مذكورة)، ص 173-174.

نلاحظ في هذه المرحلة أنه تم التوسع في دراسة هذا الموضوع وإعطائه أهمية أكبر من خلال تعدد البحوث الأكاديمية المتعلقة به في دول كبرى من العالم والتركيز على أهمية معلومات محاسبة الموارد البشرية.

#### المرحلة الرابعة: من 1978 إلى 1980:

شهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي، ويرجع سبب ذلك أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدد قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها و نتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً.

نجد في هذه المرحلة أن تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية قد فرضته بعض الظروف التي حالت دون تحقيق تقدم آخر في هذا الموضوع، وذلك نظراً إلى أن الجانب البسيط والأقل صعوبة قد تم إنجازه سابقاً، وأن الجانب الأكبر والأكثر صعوبة يتطلب مؤسسات أكبر حجماً وباحثين أكبر خبرة وتمكناً.

#### المرحلة الخامسة: مرحلة التطوير الحالية:

شهدت هذه المرحلة بداية البحث الجدّي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية، وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية مما شدد الاهتمام نحو المحاسبة على الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في المراحل الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.

-تميزت هذه المرحلة عن المراحل السابقة في كونها شهدت نهوضاً وتطوراً كبيرين في محاسبة الموارد البشرية، حيث أصبحت المؤسسات الكبرى تسعى لتطبيقها وذلك نظراً لرغبتها في رفع إنتاجيتها، ورفع الإنتاجية يعتمد على العنصر البشري بدرجة أولى.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية:

إن الاهتمام الكبير بالأصول الفكرية، والاستثمار في الموارد البشرية في ظل اقتصاد المعرفة، يدفعنا للبحث عن ماهية محاسبة الموارد البشرية، انطلاقاً من معرفة هذا النوع من المحاسبة وخصائصه وكذا أهميتها وأهدافها.

أولاً: تعريف وخصائص محاسبة الموارد البشرية:

حتى يتسنى لنا معرفة مختلف الجوانب المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية لابد أولاً من التطرق إلى تعريفها والخصائص المميزة لها وذلك من خلال:

1- تعريف محاسبة الموارد البشرية:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ومن هذه التعاريف نذكر:

أ/ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين محاسبة الموارد البشرية بأنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات."<sup>(1)</sup>

- ركز هذا التعريف على جمع المعلومات تحديداً وقياساً وتوصيلها إلى الجهة المعنية.

ب/ مفهوم محاسبة الموارد البشرية: يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسات من أجل تقييم رأسمالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.<sup>(2)</sup>

- اهتم هذا التعريف بتحديد العمليات التي تعدها المؤسسات والهدف منها يتمثل في تقييم رأسمالها البشري والفكري، كما ركز على اعتماد المؤسسة في ذلك على نظام المعلومات الإداري و المحاسبي معا.

ج/ يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية تعريفاً يربطها بالمبادئ العامة المقبولة قبولاً عاماً " هي أداة قياس الموارد البشرية قياساً كمياً من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عملياً والتقارير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يُمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات."<sup>(3)</sup>

- من خلال هذا التعريف نلاحظ انه تم الإشارة إلى أساليب ونماذج قياس محاسبة الموارد البشرية الممكن تطبيقها.

(1) احمد موسى، دراسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، مصر، 1979، ص 314.

(2) حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، المبررات والمبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 16.

(3) سناء عبد الهادي الجعدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 29.

هـ/ عرف (Eric Flamholtz) محاسبة الموارد البشرية أنها:

المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المحققة من قبل المؤسسة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة.<sup>(1)</sup>

- في هذا التعريف نجد انه قد أشار إلى مجموعة من التكاليف والتي يتم إدراجها في المؤسسة كتكاليف منفقة على الأصول البشرية، وليس كمصرف أو عبء تتحمله المؤسسة.

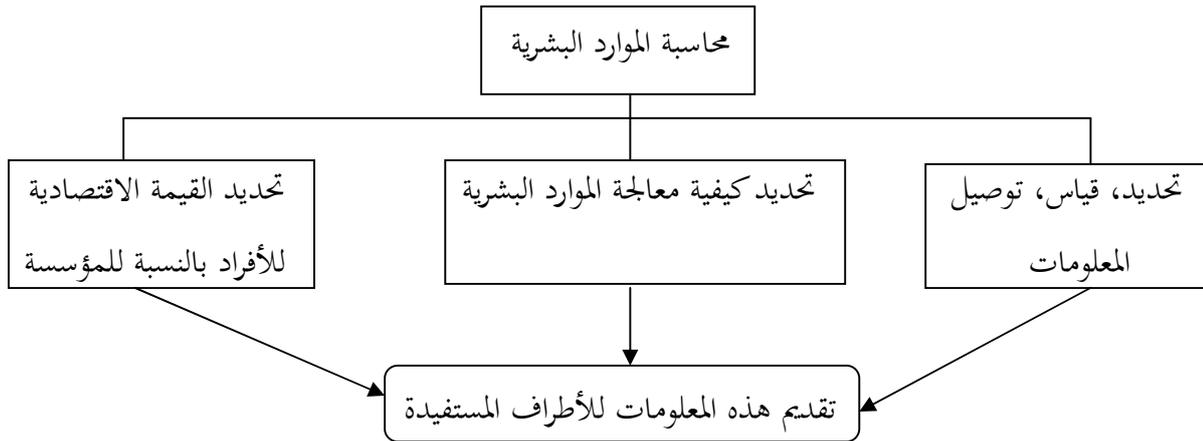
و/ يمكن تعريف محاسبة رأس المال البشري بأنها: "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها، ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات."<sup>(2)</sup>

- أما هذا التعريف فقد أضاف شيئاً جديداً تمثل في الاهتمام بكيفية معالجة الموارد البشرية .

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي:

محاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد قيمة الموارد البشرية، من خلال التحديد والقياس والتوصيل للمعلومات الخاصة بالموارد للأطراف المعنية، وكذا قياسها قياساً كمياً من خلال أساليب ونماذج القياس وتحديد تكاليف الاستقطاب والاختيار والاستخدام والتدريب والتطوير، وبذلك تحديد القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة من خلال تحديد قيمتهم الحقيقية كأصول وصولاً إلى معرفة كيفية معالجة هذه الموارد.

### الشكل 01: تعريف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التعاريف السابقة

<sup>(1)</sup> Human Resource planning, Kumar Deepak, Exel Book, N.Delhi, (I), 2002, p.326.

<sup>(2)</sup> وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حامد للنشر، الأردن، 2002، ص 290.

## 2- خصائص محاسبة الموارد البشرية:

لمحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها: (1)

- هي نوع من أنواع المحاسبة يعنى فقط بالجانب البشري داخل للمؤسسة أي أن من مميزاتا أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المؤسسة .
- لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث أنه من المعروف أن المحاسبة مالية كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط أما محاسبة الموارد البشرية تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي للعمال عن الجانب المعنوي له.
- تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معلومات ومعطيات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة للعمال داخل المؤسسة.
- القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليها المؤسسة لبناء تنظيماها الإنسانية وبناء هيكل العمالة.
- تتميز أيضا بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة وتسيير العنصر البشري داخل المؤسسة.
- القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد ومقارنته بالتكلفة.
- من خلال الخصائص السابقة نجد أن محاسبة الموارد البشرية، وعلى اعتبار أنها تعنى بنوع خاص من الأصول فإنها تهتم بالجانب المادي والجانب الغير مادي للعنصر البشري.

### ثانيا: أهمية محاسبة الموارد البشرية:

- تعتبر محاسبة الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة لما تحققه من توضيح وتحديد لأمر كثيرة تحتاجها المؤسسة، والتي قد لا تنتبه لها في حالة غياب هذا النوع من المحاسبة: (2)
- 1- تُظهر المحاسبة على الموارد البشرية الآثار الجانبية والتكاليف غير المباشرة والمترتبة على اتخاذ قرارات متعلقة بالموارد البشرية.
  - في هذا العنصر نجد أنه تكمن الأهمية في إتاحة الفرصة للمؤسسة حتى تكون قراراتها فعالة وإيجابية، كاستغناء المؤسسة مثلا عن بعض العاملين بهدف مواجهة مشكلة ما وتخفيض التكاليف، هنا قد تحقق المؤسسة زيادة في الأرباح ولكن الأثر

(1) محمد عبد الوهاب السعيد، ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، 1984، ص 19.

(2) ممدوح عبد الحميد، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، 2005، ص 199، 200.

الغير مباشر الذي قد لا تنتبه له المؤسسة هو أنها قد تفقد بتطبيقها لهذا القرار مجموعة من الخبرات التي لا يمكن تعويضها.

2- تقدم محاسبة الموارد البشرية بيانات تحليلية توضح للإدارة آثار قراراتها الخاصة بالموارد البشرية.

- إن هذه البيانات التحليلية تساعد المؤسسة على معرفة ما قد تحققه من وفورات جراء الاستغناء عن هذه الموارد أو ما قد تتحمله من نفقات لتعويضها لذلك فإن تقديم بيانات رقمية للإدارة يساعدها على اتخاذ القرارات السليمة في مجال الموارد البشرية.

3- إن محاسبة الموارد البشرية تعامل تكاليف الموارد البشرية على أنها أصول أو استثمارات تستنفذ خلال فترة الاستفادة من الأصل البشري ولا شك أن هذه المعالجة لها انعكاس على أرباح الشركة.

\* هنا نجد أن محاسبة الموارد البشرية، قد انتقلت من المفهوم التقليدي الذي يقوم على أن تكلفه الموارد البشرية تعامل كمصاريف تحمّل على إيرادات الفترة المالية وبالتالي تنخفض الأرباح في هذه الفترة.

ثالثاً: أهداف محاسبة الموارد البشرية:

تحقيق محاسبة الموارد البشرية للمؤسسة الأهداف التالية:<sup>(1)</sup>

- توفير معلومات حول تكلفة اكتساب، تطوير، تخصيص واستمرارية الموارد البشرية.
- تمكين الإدارة من مراقبة استخدام الموارد البشرية.
- زيادة وعي الإدارة بقيمة مواردها البشرية.
- تحقيق التخطيط الأفضل للموارد البشرية .
- تحسين نظام المعلومات من اجل تحقيق أفضل القرارات .
- مساعدة الإدارة في تحسين استعمال القوى العاملة .
- إضافة إلى تلك الأهداف نجد:<sup>(2)</sup>
- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة واتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط، وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومي .
- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بطرق موضوعية، وتبيان أثرها في القوائم المالية.

<sup>(1)</sup> Haman Resource Accounting, Meaning, Definition, Objectives and limitations smite chant, Day: 11/03/2017. H: 22:21 عن الموقع [www.yourartihelibrary.com](http://www.yourartihelibrary.com)

<sup>(2)</sup> رمضان غنيم محمد على غنيم، مرجع سابق، ص 299.

– مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية، والمتعلقة بالموارد البشرية كقرارات التسريح أو التوظيف لأحد العناصر البشرية.

### المطلب الثالث: دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية والفروض التي تقوم عليها:

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ليس بفكرة ناتجة عن الصدفة، ولكن هناك دوافع أدت بالمؤسسة إلى التفكير فيها وتطبيقها، كما أن محاسبة الموارد البشرية تقوم على فروض معينة ومحددة.

#### أولاً: دوافع التفكير في محاسبة الموارد البشرية:

يرجع تفكير المؤسسة في محاسبة الموارد البشرية إلى:

- 1/ اعتبار الموارد البشرية جزء لا يتجزأ من الموارد الرئيسية لذا على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين و الإدارة.
- 2/ الاهتمام بدراسة شهرة المحل و محاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المؤسسة.
- 3/ إن تقييم كفاءة إدارة المؤسسة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمؤسسة، وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها و استخدامها أفضل استخدام.
- 4/ الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الخدمية الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة وقدرة الموارد البشرية مما يترتب عليه اهتمام تلك المؤسسات بمعرفة قيمة مواردها البشرية
- 5/ الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوي العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات المتعلقة بها.
- 6/ الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة .
- 7/ الرغبة المتزايدة لدى المستخدمين الخارجيين للكشوف المالية في معرفة درجة رضا و معنويات العاملين في المؤسسة.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية:<sup>(2)</sup>

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمس فروض أساسية على النحو التالي:

(1) حمد فهد دعسان المطيري، مرجع سابق، ص 20، ص 21.

(2) أيمن عبد الله محمد أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، على الموقع: <https://hou83m.wordpress.com>، بتاريخ 2017/03/17، الساعة 17:15.

**الفرض الأول:** يعتبر العنصر البشري عنصرا مهما من موارد المؤسسة:

يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إن لم يكن أهمها جميعا، فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتكنولوجية فإنها كذلك تجني فوائد من العاملين، حيث أن هؤلاء قادرين على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم خدمات حالية و مستقبلية ذات قيمة اقتصادية معينة.

- من خلال الفرض الأول نجد انه بإمكان المورد البشري المساهمة في أهداف المؤسسة وتقديم خدمات حالية ومستقبلية للمؤسسة.

**الفرض الثاني:** يمكن تطبيق مفهوم الأصول عن العنصر البشري يعرف الاقتصاديون الأصل " انه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة. أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم خدمات معينة"

أما المحاسبون فيعرفون الأصل على انه: " مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية ويمكن قياسه نقديا بطريقة موضوعية".

من خلال التعريفين السابقين فانه يمكن اعتبار المورد البشري كأصل وذلك انه، يحقق للمؤسسة منافع مستقبلية ويمكن للمؤسسة تقدير قيمته ، إلا أن المورد البشري يعتبر أصلا تشغيليا وليس أصلا مملوكا.

**الفرض الثالث:** أن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة:

استخدام الأصول البشرية، يتضمن تكلفة تتحملها المؤسسة، وفي المقابل تقدم هذه الأصول خدمات ومنافع تسهم في تحقيق الفعالية، وهذه الخدمات و المنافع اقتصادية بطبيعتها لذا يمكن قياسها ووضعها في صورة نقدية تظهر في الحسابات الختامية حتى وان حدثت تغيرات في الأصول الإنسانية، فمثلا يمكن إظهار الإحالة أو العمل أو التقاعد في الكشوف المالية كتكاليف إحلال.

من هذا الفرض نجد أن المؤسسة تتحمل تكلفة عن الأصول البشرية مقابل المنافع الاقتصادية التي تقدمها هذه الأصول للمؤسسة وعليه فانه يتم تقييمها تقييما نقديا.

**الفرض الرابع:** إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للإدارة:

معناه أن طريقة الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري، فكلما نجحت المؤسسة في توجيه العنصر البشري واستخدمت طاقته استخدام أمثل ، زادت قيمة هذا العنصر، وبذلك يكون أداءه أكبر وأفضل من حيث الولاء والاستعداد النفسي و الذهني نحو تحقيق أهداف المؤسسة، أما إذا فشلت في ذلك فإنها ستؤدي إلى خفض قيمة العنصر البشري ورفع تكاليفه، وكمثال على ذلك انخفاض الروح المعنوية والنظرة العدائية نحو الإدارة.

أما هذا الفرض فإنه يحدد أمرا مهما وحاسما بالنسبة للمؤسسة فالأصل البشري يختلف عن الأصول الأخرى في كونه يتأثر بالوضع السائد وأسلوب التعامل في المؤسسة مما يمنح المؤسسة فرصة ذهبية في التركيز على الجانب الايجابي وتحقيق أهدافها وأخذ مكانة تنافسية قوية بين المؤسسات.

**الفرض الخامس: هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية:**

تحتاج المؤسسة إلى معلومات دقيقة ، كافية وموثوقة تتعلق بالعنصر البشري، ومحاسبة الموارد البشرية توفر للمؤسسة المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري، وذلك يساعد الإدارة على بناء قراراتها وتحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الاستهلاك.

بالإضافة إلى ذلك فإن محاسبة الموارد البشرية مفيدة للمستثمرين والممولين والحكومة في الحصول على الصورة الحقيقية للمؤسسة، واتخاذ القرارات الصحيحة و المناسبة حيث أشارت إحدى الدراسات إلى أنه عندما قام بعض المديرين بترك إحدى الشركات والتحقوا بشركة أخرى منافسة أدى ذلك إلى ارتفاع قيمة أسهم هذه الأخيرة وانخفاض قيمة أسهم الأولى و العامل الرئيسي في ذلك هو هذه الموارد البشرية المميزة .

-أما هذا الفرض فإنه يعبر عن التحول الكبير الذي يمكن للمؤسسة تحقيقه و الاستفادة من ايجابياته في حال اعتماد محاسبة لمواردها البشرية.

المبحث الثاني: طبيعة الأصول البشرية.

إن النقطة المحورية في محاسبة الموارد البشرية تكمن في مدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة، وهل تنطبق عليه معايير ومبادئ الأصل، لذلك نجد أن أغلب الدراسات حاولت أن تقوم بإسقاط مفهوم الأصول على الموارد البشرية.

المطلب الأول: ماهية رأس المال البشري:

تملك المؤسسة رأس مال مادي وتؤسس به إلى جانب هذا العنصر نجد رأس المال البشري الذي يعتبر رأس مال من نوعية خاصة وله مميزاته ومواصفاته الخاصة

أولاً: تعريف رأس المال البشري:

يعتبر رأس المال البشري أهم مكون لرأس المال الفكري، وتعددت التعاريف المتعلقة به ومن هذه التعاريف.

1- حسب (Stewart): يرى أن رأس المال البشري " هم الأفراد الذين يملكون المعرفة، المهارة، القدرة، الاعتقادات الخبرات والمواقف. والإستراتيجية الملائمة لإدارته هي استقطابه وتدريبه والحفاظ عليه وذلك من أجل تشجيع الإبداع والمرونة".<sup>(1)</sup>

\*نجد أن التعريف ركز على إمكانيات فكرية يمتلكها المورد البشري وهذه الإمكانيات تصنع تميزه واختلافه عن الآخرين بالإضافة إلى تحديد طريقة إدارة هذا المورد بما يخدم استراتيجيات المؤسسة.

2- يمكن تعريف رأس المال البشري على انه: " المهارات و الخبرات التي يكتسبها الأفراد العاملين خلال مدة عملهم".<sup>(2)</sup>

\* أما هذا التعريف فقد ركز على فترة العمل كعامل محدد لصنع واكتساب هذه الصفات المميزة.

3- يرى (Flamholtz) : أن قيمة الفرد في المؤسسة لا تحدد بخصائص الفرد نفسه وإنما بدوره التنظيمي الذي يقوم به، معناه أن مهارات ومعرفة الفرد لا تقيم بالنسبة لوظيفته وإنما بما تحققه من أهداف المؤسسة عند توظيفها كوسيلة مالية.

- في هذا التعريف نجد أن (Flamholtz) يرى أن رأس المال البشري يتجسد ويظهر فقط في حالة تحقيقه لأهداف المؤسسة.

<sup>(1)</sup> Flamholtz. E.G.Human Resources Accounting: Advances in concepts, Methods, and Applications, third edition; "kluwer Academic Publishers". USA, 1999, P 164.

<sup>(2)</sup> chartence rowena vanzyl ; intellectual capital and marking strategy interseet for increased, su stainable competitive adoantage, desseration sunbmetted in fulfillment of the requentents for the degree magister commerce in strategic management, university of johansboury, south africa, 2006, p83.

\* من خلال التعاريف السابقة نجد أن رأس المال البشري هو:

مجموع المعارف والمهارات والقدرات والخبرات والمواقف التي يمتلكها أو يكتسبها الأفراد العاملون في المؤسسة والتي توظف في سبيل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

ثانياً: أنواع رأس المال البشري:

ينقسم رأس المال البشري إلى نوعين وهما: (1)

**1- رأس المال البشري العام:**

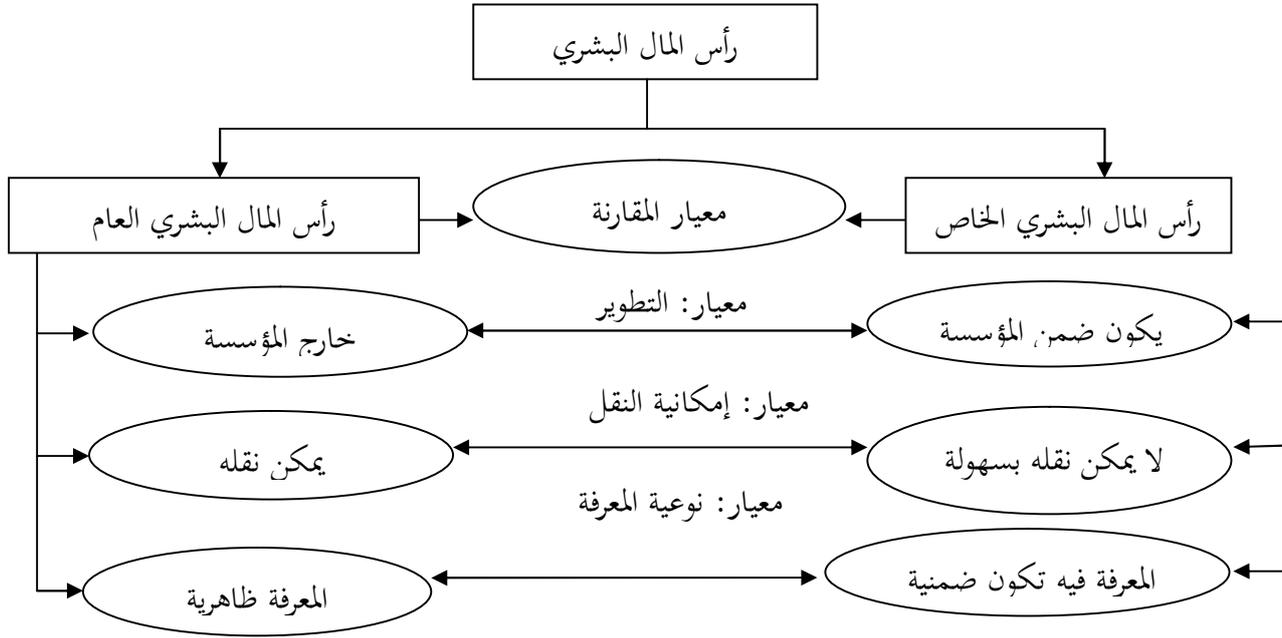
ينتج من التطوير خارج حدود المؤسسة، ومن السهل نقله عبر المؤسسات، وقابل للتحديد بسهولة من مجموع المعارف التي تنتقل بين المؤسسات حيث أن المؤسسات تستثمر في تكاليف تطوير هذا النوع من رأس المال البشري.

**2- رأس المال البشري الخاص:**

يكون هذا النوع من رأس المال البشري خاص بالمؤسسة، وهو غالباً ذو قيمة كبيرة لها، ولا يمكن أن ينتقل بسهولة للمنافسين ويصنف هذا النوع من رأس المال البشري على أنه المعرفة ذات القدرة الطبيعية على منع الدخول إليها، حيث تنشأ هذه القدرة من تعقيد أو ضمنية المعلومات المطلوبة لأحداث الابتكار، وللتمييز بين رأس المال البشري العام والخاص يمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي:

(1) بوجمان عادل، قريشي محمد، ربيحة قوادرية، رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية، المنطلقات الفكرية والتحديات، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان محاسبة الموارد البشرية كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 24/23 فيفري 2016، ص03.

الشكل (02): مكونات رأس المال البشري



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

ثالثا: أهمية رأس المال البشري في دعم التنافسية ضمن اقتصاد المعرفة:<sup>(1)</sup>

- يعتبر العنصر البشري في ظل الاقتصاد الحالي القائم على المعرفة و المعلومات وكذا الكفاءات والخبرات التي يتمتع بها الأفراد الذين يصنعون الفارق في المؤسسات، وهذه الأفراد أساس التنافسية الاقتصادية على اعتبار أنها أساس الابتكار والإبداع، وفيما يلي تقدم لبعض النقاط التي تبرز أهمية رأس المال البشري في دعم تنافسية المؤسسة:
- إعداد الكفاءات البشرية المؤهلة والخبيرة، والتي هي مفتاح التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
  - الكفاءات البشرية هي أساس البحث العلمي وتقنياته، وتوظيف نتائجه.
  - المورد البشري هو أساس الإبداع والابتكار .
  - العنصر البشري هو أساس التنظيم و التنسيق بين مختلف عناصر الإنتاج المادية والبشرية .
  - يُمكن المورد البشري من تنويع هيكل الاقتصاد الوطني لضمان عنصر الاستدامة في التنافسية الاقتصادية.
  - يُمكن المورد البشري من خلق مصادر جديدة للدخل الوطني تكون بديلة لدخل النفط باعتباره مصدرا غير متجدد وقابل للنفاذ.

<sup>(1)</sup> فرعون احمد، محمد إبيفي، الاستثمار رأس المال البشري كمدخل حديث لإدارة الموارد البشرية بالمعرفة، ص 07.

- ولقد أشار ميشيل زاك (M.H.zack) إلى أنواع المعرفة و المتمثلة في: (1)

**1/ المعرفة الجوهرية:** وهي النطاق الأدنى للمعرفة وتكون مطلوبة من اجل الدخول في الصناعة هذه المعرفة لا تضمن

للمؤسسة البقاء في التنافس طويل الأمد فهي معرفة أساسية خاصة بالصناعة وتعتبر كسمة للدخول في الصناعة.

**2/ المعرفة المتقدمة:** هي النطاق أو النوع الذي يجعل المؤسسة تتمتع ببقاء التنافس مع أنها تمتلك نفس المستوى مع

المعرفة مع المنافسين فهي تسعى بالاعتماد على قدرتها للتمييز في معرفتها لكسب ميزة تنافسية فالمؤسسة ذات المعرفة

المتقدمة تسعى عموماً لتحقيق مركز تنافسي في السوق أو شريحة سوقية.

**3/ المعرفة الابتكارية:** وهي المعرفة التي تمكن المؤسسة من قيادة صناعة منافسيها وتمييز نفسها بشكل كبير عنهم هذا

النوع من المعرفة يجعل المؤسسة قادرة على التحكم في زمام الأمور وتغيير قواعد اللعبة لصالحها.

**المطلب الثاني: الأصول البشرية في ظل المعايير المحاسبية:**

تعتمد المحاسبة على مجموعة مع المعايير التي يجب توفرها في المورد حتى يتم اعتباره كأصل وهذه المعايير مميزة

للأصل، وفيما يلي سوف نرى مدى انطباق هذه المعايير على الأصول البشرية ؛

**أولاً: معيار الملكية:** (2)

حتى يعتبر المورد "أصل" تابع للمؤسسة فإنه يجب أن تكون للمؤسسة خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى أحر كما

ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض على المؤسسة السيطرة على الأصل إذا كانت تمتلك سلطة للحصول على المنافع

الاقتصادية، وتستطيع الحد من إمكانية الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية .

- إن ملكية المؤسسة للأصل البشري تتحدد من خلال العقد الذي يربط بين المؤسسة والمورد البشري والذي يلزمه بالبقاء

في المؤسسة مادام العقد قائماً.

- إضافة إلى ذلك أن قيام المؤسسة باستبدال الأصول عند الحاجة، وامتلاك المؤسسة لهذه السلطة يثبت سيطرتها على

هذا الأصل.

\* وحتى يتحقق معيار الملكية فإنه لا بد من توافر شروط الملكية الثلاثة المتمثلة في: (3)

(1) ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، دار صفاء، عمان، الأردن، 2008، ص 83، ص 83.

(2) طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في

مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2013، ص 23.

(3) رمضان محمد، علي غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، المملكة العربية السعودية، العدد 17، 1992، ص 233.

### 1- حيازة الأصل: (1)

يعتبر المورد البشري أصل للمؤسسة لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري والمؤسسة الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.

### 2- القدرة على التصرف في الأصل:

يمثل هذا الشرط حق المؤسسة للتصرف في مواردها بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وفيما يخص الموارد البشرية فإنه تعامل بصفة خاصة لاعتبار الأصل البشري مورد من نوع خاص، فمثلا التخلي عنه يكون عن طريق التسريح أو الاستغناء مقابل تعويض معين ضمن شروط.

### 3- الرقابة على الأصل: (2)

يعني هذا العنصر قدرة المؤسسة على التحكم والسيطرة الكلية أو الجزئية من الخدمات المستقبلية، وفي الغالب يُمنح ذلك للمؤسسة من خلال عنصر الملكية والتي تستدعي خضوع المورد للرقابة الكاملة التي تنبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك وبالنسبة للموارد البشرية يتم ذلك بموجب العقد الذي يربط الفرد بالمؤسسة وبالتالي يعتبر شكل من أشكال الخضوع لرقابة المؤسسة وعدم الإخلال بشروط العقد.

### ثانيا: معيار المقدر على سداد الديون: (3)

يعتبر هذا المعيار أحد الفروض الأساسية لاستمرار المؤسسة، واستمرار المؤسسة يكون من خلال عوامل الإنتاج المختلفة، ومن بين عوامل الإنتاج عنصر العمل الذي يكون ناتجا عن الموارد البشرية، وانطلاقا من ذلك تعتبر الموارد البشرية عامل مساعد على سداد ديون المؤسسة.

### ثالثا: معيار الخدمات المستقبلية:

وذلك يتطلب أمور ثلاثة وهي:

أ/ أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، وذلك من خلال مقدرتها الإنتاجية.

ب/ إمكانية قياس هذه المنافع وتكمن الصعوبة في الجزء الخاص بالموارد البشرية عن الجزء الخاص بالموارد المادية.

ج/ أن يكون للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع وهذا يرتبط بالملكية القانونية .

(1) رمضان محمد، على غنيم، مرجع سابق، ص 186.

(2) Flamhottz Eric, should yur organization attempt to value et its haman resoucess, califormia manganemt review, vol 14, N02, p 40. 1971.

(3) على رمضان، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية متقدمة، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن، 1997، ص 280.

كما سبق الذكر فإن عنصر العمل هو عنصر أساسي، ومعيار الخدمات المستقبلية يتمثل في الخدمات والمنافع المتوقعة من الموارد البشرية، لأنها هي التي تعتبر الأصل والتي يمكن تحديدها وقياسها وليس الإنسان في حد ذاته، وعليه فالمؤسسة لها الحق في الحصول على المنافع والخدمات التي يقدمها المورد البشري بموجب العقد الذي يربطهما ونجد أن هذا الشرط يظهر بصورة أكبر في المؤسسات والنوادي الرياضية من خلال علاقة الرياضي مع هذا النادي أو المؤسسة و العقد المبرم لمدة محدودة مقابل تقديم هذا الرياضي خدمات مستقبلية للجهة التي يربطه بها العقد المبرم.

رابعاً: معيار المقدرة الإنتاجية:<sup>(1)</sup>

إن إنتاج السلع والخدمات والوحدات المختلفة من طرف الموارد البشرية انطلاقاً من التزامها بأداء العمل المطلوب منها، وبالتالي فالموارد البشرية تساهم في مدخلات العملية الإنتاجية، وبالتالي فهي بذلك تعبر عن مقدرتها الإنتاجية ومساهمتها في تعظيم الربح للمؤسسة.

المطلب الثالث: الأصول البشرية في ظل المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية المرجع العلمي الذي يتم الرجوع إليه في اتخاذ مختلف الإجراءات والسياسات والمفاهيم المحاسبية، وفي حال اعتماد الموارد البشرية كأصول في المؤسسة فلا بد من معرفة تجاوب هذه الأخيرة وتفاعلها مع هذه المبادئ في ظل اعتبارها أصلاً مهماً في المؤسسة.

أولاً: مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:<sup>(2)</sup>

يقصد بهذا المبدأ مقابلة المصروفات التي تخص فترة معينة بالإيرادات التي تحققت خلال هذه الفترة، وبما أن المورد البشري من المفترض أن يكون متواجداً في المؤسسة لفترات قادمة أي لأكثر من فترة مالية واحدة، والمؤسسة تقوم بالإنفاق على هذه الموارد كنفقات الاكتساب و الاستدعاء والتطوير وغيرها، وهذه النفقات تعتبر نفقات عن أصل من أصول المؤسسة تطبق عليها أسس الإهلاك مثل سائر الأصول المادية الأخرى، الأمر الذي يعد منسجماً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية.

إن المؤسسة ومن أجل تحسين أدائها ورفع مستواها تسعى لتحقيق مستوى إنتاجية أكبر وأفضل، وبذلك تحقق الإيرادات المرغوب فيها وذلك بالاعتماد على مواردها البشرية التي كلما أنفقت عليها لتطويرها كلما زادت إنتاجيتها، وحققت

(1) طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سابق، ص26.

(2) سلامة نبيل: بحث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء، بورسعيد، مصر، 1999، ص226.

المستوى المطلوب من الإيرادات ومعاملة هذه النفقات كعبء فقط قد يقلل من أدائها وبالتالي تخفيض عائد المؤسسة لأن العنصر البشري له تأثير فعال على حياة المؤسسة.

### ثانياً: مبدأ الإفصاح والعلانية:<sup>(1)</sup>

يتطلب هذا المبدأ وجوب الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية في القوائم المالية للفئات المختلفة والمهتمة بأنشطة المؤسسات، ويعرف الإفصاح بأنه "ضرورة احتواء القوائم المالية الدورية على البيانات اللازمة لإعطاء القارئ صورة واضحة لتنمية أعمال المؤسسة عن الفترة ومركزها المالي في نهاية الفترة.

- التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية :

من الملاحظ أن القوائم المالية للمؤسسات لا تحتوي على الإفصاحات التي تعبر عن قيمة الموارد البشرية في المؤسسة وبالتالي فالتقارير المالية لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، على خلاف ما يتم إظهاره في حساب النتائج من أجور ومرتببات، وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع هذا المبدأ بل إنها تجعل من تقرير المؤسسة أكثر شمولية وأكثر دقة والتزاماً بهذا المبدأ لأن الإفصاح على أصول المؤسسة البشرية قد يغير في قرارات مستعملي التقارير المالية للمؤسسة بصورة كبيرة.

### ثالثاً- مبدأ الموضوعية:<sup>(2)</sup>

يقصد بهذا المبدأ التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية، وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً لذلك كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، والموضوعية في المحاسبة تعني عدم التحيز في القياس.

التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية:

في ظاهر الأمر يبدو أن مبدأ الموضوعية متناقض نوعاً ما مع محاسبة الموارد البشرية ولكن إذا اتصفت أساليب قياس رأس المال البشري بالموضوعية فإنها ستوافق مع هذا المبدأ، وليست كل المقاييس تتصف بذلك، ولكن توجد أساليب بدرجة كبيرة من الدقة، وإن إضافة بيانات خاصة بالأصول البشرية قد تكون أقل دقة ولكنها تكون ذات فائدة ودلالة كبيرة.

وبذلك فمبدأ الموضوعية ليس متناقضاً تماماً مع محاسبة الموارد البشرية، ولكن إضافة بند في القوائم المالية للموارد البشرية لا يفقد البيانات المحاسبية موضوعيتها.

(1) رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 446.

(2) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المقترحة في الدانمرك، 2007، ص 72.

رابعاً- مبدأ الأهمية النسبية:<sup>(1)</sup>

ويقصد به إعطاء أكبر أهمية للعناصر الأساسية التي تكون ذات تأثير أكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة.

التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية:

إن إنفاق المؤسسة على عمليات الاكتساب والتنمية والإحلال لمواردها البشرية يعد إنفاقاً كبيراً خاصة في المؤسسات المتقدمة والحديثة، وعليه فهذه النفقات تمتد لفترات قادمة مقابل انتظار تحقيق المؤسسة لعوائد مقابل هذا الإنفاق وبالتالي يجب رسملتها، وإن إهمال هذا الأمر يعتبر إهمالاً لجهود المؤسسة في تطوير مواردها البشرية فهذا يعتبر تجاهل لهذا المبدأ وعدم تطبيقه .

وفي الأخير يمكن القول أن هذا المبدأ لا يتعارض ومحاسبة الموارد البشرية.

خامساً: مبدأ تحقق الإيراد:<sup>(2)</sup>

عرفت هيئة المعايير المحاسبية الدولية الإيرادات أنها " تدفقات داخلية للوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كلاهما معا " .

ويعني تحقق الإيراد توقيت الاعتراف بالإيراد أي تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بإيراد في السجلات، ولتحقيق الإيراد شرطين هما الاكتساب أي اكتمال عملية توليد الإيراد أو اقترابه من الاكتمال وشرط التحقق أو القابلية للتحقق بمعنى تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية وما هو في حكمها. التأكد من مدى تطابق هذا المبدأ مع الأصول البشرية:

- إن إيرادات المؤسسة تتحقق من خلال كفاءة أصولها البشرية ومقدرتها على تحقيق إنتاجية عالية وترقى لتطلعات الجميع، فالمؤسسة تصنع الفارق من خلال الاستثمار في مواردها البشرية وما تتصف به من مهارات وكفاءات، وبالتالي فالعنصر البشري ليس بساهم فقط في تحقيق الإيراد بل إنه العامل الذي يحدث نقطة التميز والتغيير في إيرادات المؤسسة. - وعليه فإن هذا المبدأ يتطابق ومحاسبة الأصول البشرية بل إن عدم الانتباه له في هذه الناحية يعتبر انتقاصاً لأهم أصول المؤسسة

**المطلب الرابع: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية و التقرير عن رسملتها:**

إن قيام عدد من المؤسسات الكبرى بمحاسبة الموارد البشرية، وتطبيقها ناتج على المزايا التي تحققها إضافة إلى الأهمية الكبيرة التي تنتج عنها من خلال رسملة تكاليف الموارد البشرية و التقرير عنها:

<sup>(1)</sup> وليد ناجي الحياي، المرجع نفسه، ص 80.

<sup>(2)</sup> أبو المكارم وصفي، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الإسكندرية،الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2004، ص 51.

أولاً: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

تحقق المؤسسة جملة من المزايا من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية نذكر منها:<sup>(1)</sup>

- 1/ عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.
- 2/ إن استحداث أصول جديدة هي الأصول البشرية ، يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة ويوحي بزيادة ثقلها في السوق.
- 3/ تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول البشرية .
- 4/ إظهار الإيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيه صافي الإرباح او أصول المؤسسة.
- 5/ التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع المستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفاً متفائلاً بالنسبة للفترة المالية الواحدة.
- 6/ تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية ، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية .
- 7/ تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- 8/ تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول ومن ثمة فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتماماً بتطوير الموارد البشرية.

ثانياً. مزايا التقرير علي رسملة المواد البشرية

نتيجة الاهتمام المتزايد بالموارد البشرية تعمل المؤسسات علي تقييمها وإدراجها ضمن تقاريرها السنوية وكما هو متفق عليه تعمل المؤسسات علي إعداد قوائم مالية داخلية وأخرى خارجية، وضمن هذه القوائم يتم إدراج عنصر الموارد البشرية والملاحظ أن إدراج قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم المالية يحمل في طياته مزايا لمستخدمي القوائم المالية سواء المستخدمين الداخليين أو المستخدمين الخارجيين و التي سيتم توضيحها فيما يلي:<sup>(2)</sup>

- إن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها ضمن الميزانية يؤدي إلي قياس أكثر موضوعية لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

(1) وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، مرجع سابق ص 297.

(2) رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 227.

- تسجيل الموارد البشرية كأصول في الميزانية، يوفر مؤشرات كمية و موضوعية تستخدم في تقييم الأداء البشري خاصة في المؤسسات الإنتاجية .
- ومن أهم المزايا المترتبة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يوفر للمحللين الماليين معلومات عن جانب مهم جدا في اتخاذ القرارات الاستثمارية حيث أن توفير هذه المعلومات يساعد في اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية، ومن هذه النسب: قيمة الأصول البشرية / القيمة الإجمالية للأصول، وتستخدم هذه النسبة كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المؤسسة.
- القيمة الإجمالية للموارد البشرية يمكن تحليلها إلى مجموعات جزئية وفقا لمعيار التأهيل و العمر أو وفقا لمعيار محدد، وذلك قصد اشتقاق مؤشرات من شأنها أن تساهم في تقييم هيكل الموارد البشرية .
- تضمين القوائم المالية لقيمة الموارد البشرية يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية و جوانب تنفيذها.
- كذلك تضمين القوائم المالية لقيمة الموارد البشرية يسمح للمؤسسة بملاحظة التغيرات و التطورات التي تحدث في مواردها البشرية من سنة لأخرى.

### المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية وفق المعايير المحاسبية:

إن لتطبيق محاسبة الموارد البشرية آثار تعود على المؤسسة و العاملين والمستثمرين، وفي هذا المبحث سنتعرف على طرق إهلاك الموارد البشرية، ونماذج قياسها وكذلك التسجيل المحاسبي لها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38".

#### المطلب الأول: أثر تطبيق محاسبي الموارد البشرية:

من المتوقع أن تمثل محاسبة الموارد البشرية قدرة كبيرة من التأثير على المؤسسة والأفراد العاملين و المستثمرين:<sup>(1)</sup>

#### 1/ اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على إدارة المؤسسة:

تستفيد الإدارة من محاسبة الموارد، إذ أن معلومتها تكون ملائمة وتقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء ويمكن للإدارة أن تستفيد من محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك تمكن الإدارة من تحديد مستوى رواتب الأفراد العاملين، العلاوات بما يتناسب مع قيمة ما يقدمه الفرد العامل من خدمة للمؤسسة، أضف إلى ذلك إدراك قيمة الموارد البشرية يجعل الإدارة تدرس بطريقة أكثر دقة إنهاء خدمات الأفراد العاملين من خلال إدراكها بان الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد إدارة المؤسسة في تحسين عملية تقييم الفرد العامل ، وعدم حصول حالة الإجحاف بحق العاملين الذين يعملون بشكل جيد وقد لا يجدون الفرصة في اكتشاف إنجازاتهم من قبل الإدارة كما أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الإدارة في تمييز العاملين الذين يساهمون في تحقيق الربحية عن الذين لا يساهمون في تحقيقها للمؤسسة، وبالتالي تحسين قرارات إنهاء الخدمات.

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

#### 2/ أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الأفراد العاملين في المؤسسة:

إن مجرد دراسة مفهوم محاسبة الموارد البشرية له أثر على ثقافة الفرد وثقافة المؤسسة حتى قبل أن يطبق هذا المفهوم على أرض الواقع، وقبل الوصول إلى مرحلة تقديم المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية، إذ أن الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة يؤدي إلى زيادة إنتاجية الموارد البشرية، فتحديد قيمة الموارد البشرية بالاستناد على مهاراتهم وقدراتهم وولائهم للمؤسسة من شأنه رفع الروح المعنوية و المبادرة والتطور والولاء لدى الأفراد العاملين، كما

<sup>(1)</sup> خنشور جمال، سلطان موني، محاسبة الموارد البشرية الأهمية و الفوائد ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، تحت عنوان محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد ، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة ، يومي 23،24 فيفري 2016، ص 08، ص09.

أن قياس قيمة أداء الفرد العامل يخلق شعور لدى الموظف بالانتماء إلى المؤسسة التي يعمل بها، وذلك من خلال شعوره انه يشكل أحد أهم الاستثمارات التي تسعى المؤسسة إلى قياس قيمتها من أجل المحافظة عليها وتطويرها.

### 3/ أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين:

إن الزيادة في القيمة السوقية للمؤسسة عن قيمتها الدفترية تشير إلى عدم تقديم القيمة الحقيقية للمؤسسة في القوائم المالية، وإن العديد من الدراسات توصلت إلى أن اختلاف أساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المؤسسة، حيث إن قيمة المؤسسة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة مطروحا منها مطلوبات المؤسسة. هناك العديد من الدراسات توصلت إلى أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية، تؤثر على قرارات المستثمرين، ورؤيتهم لقيمة المؤسسة.

إن المصروفات الرأسمالية تجعل المؤسسة تحقق عائدا أكبر من تلك الاستثمارات، لكن في حالة المؤسسة التي تستثمر في اكتساب وتطوير مواردها البشرية، فإن تلك الزيادة في قيمة المؤسسة الناتجة عن هذه الاستثمارات تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب ضعف أو عدم وجود معلومات حول هذه الاستثمارات في القوائم المالية. وإن التقصير في تقديم المعلومات المحاسبية على الموارد البشرية تكون سبب عدم التمييز بين المصاريف الخاصة بالموارد البشرية و الاستثمارات في الموارد البشرية.

وبذلك نجد أن عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين المصروفات و الاستثمارات يؤدي إلى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالمكاسب و الإيرادات التي تستحقها المؤسسة وبذلك فإن المستثمرين يحتاجون إلى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الاستثمارية.

### المطلب الثاني: إطفاء الموارد البشرية و التسجيل المحاسبي لها:

تقوم المؤسسة بإطفاء تكلفة الأصل على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب لذلك وفيما يخص التسجيل المحاسبي للموارد البشرية فهناك قيود محددة تتعلق بتكلفة الحصول على الأصل، إطفاء تكاليف المورد البشري الاستغناء عنه ووفاته وفي حالتي الإطفاء و التسجيل المحاسبي يكون العمل كالآتي:

أولاً: إطفاء الموارد البشرية:

إن وجود عدة طرق لتقييم الموارد البشرية يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة لتوزيع تكلفة الأصول البشرية على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب ، ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

1- إطفاء تكلفة الاقتناء:

يتم ذلك من خلال فترة بقاء الفرد في المؤسسة التي تساوي وقت تلك الخدمة الطبيعي ( من الإحالة للتقاعد) مطروحا منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في المؤسسة ، لذلك يقدم النموذج الأتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة الاقتناء.

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

حيث : ta = قسط الإطفاء السنوي؛

C = تكلفة اقتناء الأفراد؛

r = المعدل المستخدم خلال الفترة؛

N = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة .

2- إطفاء تكاليف التدريب و التنمية:

يتم ذلك على مدة فترة الاستفادة المتوقعة عن برامج التدريب و التنمية للموارد البشرية و هي عادة اقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة ، ويقدم النموذج التالي لقياس الإطفاء السنوي لهذه التكاليف:

$$Ta = \frac{Cd(1+r)}{S \times N}$$

حيث:

Ta: إطفاء العنصر البشري

Cd: تكلفة الأصل البشري

S N: العمر الإنتاجي الأصل البشري و المتمثل في مدة العقد مع المؤسسة.

r: المعدل المستخدم خلال الفترة.

<sup>(1)</sup> قورين حاج قويدر ، التأصيل و القياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة ،أبحاث اقتصادية وإدارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، العدد 15 جوان 2014 ، ص 139.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للأصول البشرية:

تتم المعالجة المحاسبية بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية ، وبذلك فان المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي: (1)

1- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري

2- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب و البعثات و الدورات .

3- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم و المكافآت الممنوحة لهم و مصاريف المقابلة و الاختبارات.

على ضوء ذلك ووفقا للمعيار المحاسبي "38": ARS فان المعالجة المحاسبية للأصول البشرية يمكن أن تتم وفق القيود التالية:

1/ تكلفة الحصول على المورد البشري:

أين يعامل المورد البشري كأصل يزيد في جانبه الأيمن

\* القيد: من حـ/ الموارد البشرية

إلى حـ/ النقدية

2/ إطفاء تكاليف المورد البشري:

قسط الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل لاستهلاك الأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي ، ويكون وفق القيد التالي:

\* القيد: من حـ/ إطفاء تكاليف المورد البشري

إلى حـ/ المورد البشري

3/ الاستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي كما هو الحال في الأندية الرياضية فتكون المعالجة المحاسبية

على النحو التالي :

\* مكاسب ( خسائر) الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع- القيمة الدفترية للأصل البشري

\* القيمة الدفترية للأصل البشري= تكلفة الحصول على العنصر البشري- مجموع الإطفاء السنوي.

(1) عباسة الهاشمي ،عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "38" ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني

الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان " محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر يومي 24/23

فيفري 2016، ص10، ص11

\* القيود في حالة الربح =

من ح/النقدية

إلى ح/الموارد البشرية

ح/مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

\* القيود في حالة الخسارة :

من ح/النقدية

ح/خسائر الاستغناء عن المورد البشري

ح/الموارد البشرية

#### 4/ وفاة المورد البشري

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة و المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

\* الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

\* القيد : من ح/خسائر الموارد البشرية

ح/الموارد البشرية

كما سبق ذكره فإن المعيار المحاسبي رقم "38" يعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس

القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري ويظهر ذلك من خلال

العناصر الآتية :

1/ الاعتراف برأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة، مما يسهل على المؤسسة عملية معالجته و بالتالي إمكانية

إظهاره في ميزانيتها.

2/ التأكد ولو بشكل نسبي - أن رأس المال البشري له قدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

إمكانية قياس تكاليف رأس المال البشري بشكل موثوق فيه .

3/ حل مشكلة ملكية رأس المال البشري ، مما يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لان المبادئ الجديدة تسمح

بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها ، بل يكفي أنها تستخدمها في نشاطها ، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع

الاقتصادي على الشكل القانوني.

المطلب الثالث: نماذج محاسبة الموارد البشرية لقياس قيمة الموارد:

تقوم محاسبة الموارد البشرية علي قياس قيمة الموارد البشرية. من خلال مجموعة من المناهج والطرق المعتمدة والتي

تتمثل في:

أولاً: مناهج التكلفة:

تتمثل في الطرق التالية:

1- طريقة التكلفة التاريخية:

حيث يتم معاملة الأصول البشرية وفق هذه الطريقة كأصول المادية الأخرى، وتقسم كلفة الموارد البشرية إلي قسمين:<sup>(1)</sup>

أ- قسم يعامل كمصروفات جارية كالرواتب و الأجور .

ب- قسم يعامل كمصروفات رأسمالية تشمل تلك المصروفات التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كنفقات التدريب والاختيار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري لتحديد نصيب كل فترة منها، ويسمى الجزء المستنفذ منها بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء المتبقي من الكلفة الأصلية الذي فيتم إظهاره في الميزانية العمومية مطروحاً منه الجزء المستنفذ.

\* تتكون هذه الطريقة من ثلاث عناصر:<sup>(2)</sup>

- تكلفة الحصول على البشر:

تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب ، التعيين ، الاختيار و الاستدعاء وتكاليف الترقية و

الترفيعات...

- تكلفة التعلم:

هي تكلفة تتحملها المؤسسة إلى حين وصول الفرد إلى مستوى الإنتاجية المطلوبة الخاصة بوظيفة

وتشمل في العادة ، تكاليف برامج التدريب الرسمي وتكاليف التدريب أثناء العمل .

- تكاليف مكافأة الخدمة:

بعد تأصيل تكاليف الموارد البشرية السابقة يتم إطفائها موزعة على العمر الخدمي المتوقع لهذا الأصل البشري مع

الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل ( التسريح ، إنهاء الخدمة مبكراً أو الوفاة) أو زيادة قيمة الأصل البشري

للإفصاح عن تكاليف الإضافة المتوقعة.

(1) خالد عبد الرحيم الهادي، إدارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، 2010، ص 320.

(2) نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ، دراسة تطبيقية جامعة القادسية (السنة غير مذكورة)، العراق، ص12.

## 2- أسلوب التكلفة الاستبدالية ( أو تكلفة الإحلال)<sup>(1)</sup>:

يتطابق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الموارد البشرية في الميزانية ولكن الفرق الوحيد بينهما هو أن احتساب هذه القيمة يتم هنا بالأسعار الجارية في حين يتم الأسلوب السابق بالأسعار التاريخية، وضمن هذا الأسلوب يقصد بالتكلفة الاستبدالية للموظف ما يجب إنفاقه للحصول على فرد عامل آخر يتمتع بنفس مستوى المهارة والكفاءة فيما لو استغنت المؤسسة على خدمات الفرد العامل السابق ، تكون التكلفة الاستبدالية للموارد البشرية من .

**-تكلفه ترك العمل أو الانفصال:** هي التي تتحملها المؤسسة في حال انفصال أحد العاملين، وتشمل مكافأة ترك العمل وكافة التعويضات الواجب دفعها للعمال المنفصلين.

- تكلفة الحصول على الأفراد وتكلفة التعليم: ويقصد بهذه التكلفة التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على أفراد يشغلون مراكز معينة هذا فيما يخص تكفله الحصول على الأفراد، أما تكلفة التعليم فتشير إلى التضحية في سبيل تدريب الأفراد لكي يصلوا إلى مستوى الأداء المطلوب في وظيفة معينة.

## 3- طريقة الفرصة البديلة<sup>(2)</sup>:

في ظل هذه الطريقة يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعار للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أي الخصائص المميزة لهم كمورد تحمل صفات مميزة تخدم أهداف المؤسسة في حين أن المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية ، وفي هذه الحالة يعتبر التمييز بين العاملين حالة ضارة بالمؤسسة.

## ثانيا: نماذج القيمة

تتمثل هذه النماذج في :

(1) ممدوح عبد الحميد، مرجع سابق ص 199، ص 200.

(2) كمال حسين جمعة، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، عن الموقع: [www.iasjzfunc=fulltext et ald=52794](http://www.iasjzfunc=fulltext et ald=52794)، بتاريخ

1- طريقة التقييم بخصم الإرباح غير العادية أو شهرة المحل<sup>(1)</sup>:

اقترح "Harrminson" طريقة لتقييم الموارد البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة المؤسسة وقيمة الموارد البشرية، حيث قدم النموذج التالي لتقييم الموارد البشرية في المؤسسة:

$$\text{قيمة المورد البشري} = \frac{\text{شهرة المحل} \times \text{تكاليف تكوين الموارد البشرية}}{\text{إجمالي الموجودات}}$$

2/ أسلوب القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية: (lev and sewortz)<sup>(2)</sup>

اشتق الباحثان هذا الأسلوب لقياس قيمة المورد البشري انطلاقاً من المفهوم الاقتصادي له حيث يعرف المورد البشري بأنه "مصدر للتدفق وتوليد الدخل وقيمه هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لمالك هذا المورد" وبموجب هذا الأسلوب يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب و الأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الإنتاجي بسعر فائدة خاصة ، وهذا يقودنا إلى المعادلة التالية:

$$E(V_y^*) = \sum_{t=y}^T P_y(t+1) \sum_{t=y}^T \frac{I_t^*}{(1+y)^{z-y}}$$

حيث  $E(vy^*) =$  هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره  $y$  سنة

$T =$  سن تقاعد الشخص

$P_y(t) =$  احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لمؤسسة معينة فان مصطلح "الموت" يجب

أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيتترك المؤسسة لأي سبب مثل التقاعد أو الاستقالة .

$I_i^* =$  الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة  $I$  .

$Y =$  معدل خصم معين للشخص .

إن استخدام هذا النموذج يتطلب دراسة طبيعية الوظائف في المؤسسات دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة إلى مجموعات متماثلة في الكفاءة و المؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام الإحصائيات الخاصة بدخول مجموعات الأفراد المماثلة للمجموعة المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة و الفعالية و العمر....

(1) حسين عبد الجليل آل عزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة الاكاديمية العربية المفتوحة بالدمرك ،كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة ،2010،ص45.

(2) فضل كمال سالم ،مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة،فلسطين، ص 128، ص129.

من مميزات هذا النموذج يقدم مقياسا مقبولا لرأس المال البشري ، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في إجماليات الإحصائيات الوطنية ، كما يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المؤسسة ، كذلك يبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمال الموارد البشرية وبالتالي المساعدة في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمؤسسة مع نظيرتها في المؤسسات الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية.

وبينما يشير المؤلفين إلى أن قيمة رأس المال المحدود باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدم البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقييم حول التغيرات في القوى العاملة لمؤسسة ما، ومع ذلك تعرض هذا النموذج لنقد رئيسي يتمثل في كونه أهمل إمكانية واحتمال أن يترك الفرد المؤسسة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة أو التقاعد.

**2- طريقة المضاعف<sup>(1)</sup>:** تعني بالمضاعف عدد السنوات التي يمكن للمستثمر استرداد رقم استثماره من خلال الأرباح الخاصة بالمؤسسة.

والمضاعف لا يخرج عن كونه عملية تحديد أوزان نسبية مناسبة لمختلف أنواع الوظائف والأفراد بالمؤسسة كجزء من القيمة الإجمالية للأصول، وتمثل العوامل التي يأخذها المضاعف في الحسبان فيما يلي:

- المؤهلات والخبرة الفنية.
- الاستعداد والكفاءة الشخصية
- القابلية للترفيه
- قدرة إحلال الشخص
- درجة الولاء وتوقعات الخدمات المستقبلية
- ما تستلزمه الوظيفة من خبرة

هذا ويمكن حساب المضاعف بالنسبة لعنصر المرتبات كالتالي:

(إجمالي المرتبات و المكافآت و المنافع العينية ÷ إجمالي المرتبات فقط)

وبناء عليه في أي وظيفة يمكن إعطاء الشخص أو نوعية الوظيفة مضاعف متميز الذي يمكن تطبيقه على عامل كمي معين يعتبر كعائد للوصول لقيمة الموارد البشرية وكافة النفقات المتعلقة بالحصول على الموارد البشرية وتنميتهم رسملتهم بتطبيق المضاعف المناسب للأصل البشري أو زيادته عن الحاجة أو اعتزاله أو انتقاله.

ويمكن تلخيص هذه الطريقة بالخطوات التالية:

(1) قورين حاج قويدر ،مرجع سابق ص 136. ص 137.

- يتم اخذ إجمالي المرتبات و المكافآت الخاصة بالسنة الأخيرة ويتم تقسيمها على الأنواع الوظيفية أو الدرجات المختلفة "إدارة عليا ، وسطى ، تنفيذية ، طبقة عمال" وذلك في بداية الفترة

- وبتحديد قيمة المضاعف المناسب يمكن الوصول إلى قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة أي: ( إجمالي المرتبات والمكافآت × المضاعف)

ولتحديد قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة لابد من إتباع ما يلي:

- تحديد مدخلات التكلفة المتمثلة في الآتي:

( تكاليف الحصول على الموارد البشرية+ تدريب و تنمية تلك الموارد+ مرتبات الموظفين الجدد).

- تحديد مخرجات التكلفة المتمثلة في الآتي:

(خسائر معدل دوران + تكاليف نهاية الخدمة + الاستنفاد أو الاستهلاك)

- بعد ذلك نتبع المعادلة التالية:

( قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة + تكلفة المدخلات- تكلفة المخرجات = قيمة الموارد البشرية في نهاية المدة).

بعد استخراج شهرة المحل بأحد الطرق المختلفة نقوم بمقارنة قيمة الموارد البشرية مع الشهرة لتتوصل إلى ما يلي:

في حالة ارتفاع قيمة الموارد البشرية عن قيمة شهرة المحل يقتضي الأمر تعديل المضاعف حتى يصبح هناك هامش

لقيمة شهرة المحل يفوق قيمة الموارد البشرية لوجود عوامل أخرى تساهم في خلق الشهرة .

وفي حالة زيادة قيمة شهرة المحل عن قيمة الموارد البشرية يتم فحص أسباب الفرق

### المطلب الرابع: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم أنظمة المعلومات الرئيسية في المؤسسة، حيث يزودها بالبيانات

والمعلومات المحاسبية و النوعية التي تُكون قيم كمية ومالية يسهل تفسيرها لاتخاذ القرارات المناسبة الحالية أو المستقبلية.

#### 1- تعريف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية<sup>(1)</sup>:

هي نظام يتضمن عملية قياس وتحديد الموارد البشرية كأصل لتوفير المعلومات لأطراف داخلية أو خارجية وعلى

وجه الخصوص المستثمرين و المقرضين.

\* واهم مجالات استخدام الحاسوب في الموارد البشرية تتمثل في<sup>(2)</sup>:

-سجلات و إدارة شؤون الموظفين

<sup>(1)</sup> عن الموقع bohotti.blogspot.com بتاريخ 2017/03/11.

<sup>(2)</sup> حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، ط1، عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع، 2009، ص38.

- إدارة الرواتب

- التوظيف

- إحصاء المهارات

## 2- مكونات نظام محاسبة الموارد البشرية:

كغيره من نظم المعلومات يتكون نظام معلومات الموارد البشرية

### 2-1: المدخلات:

تتمثل المدخلات في البيانات التي يتم تحويلها إلى مخرجات بواسطة نظام المعلومات فهي عبارة عن بيانات مجهزة ومنظمة وصالحة للاستعمال

أما معلومات نظام محاسبة الموارد البشرية فتمثل في البيانات والمعلومات الخاصة بالموظفين الدائمين أو المؤقتين داخل المؤسسة، بيانات التوظيف، بيانات التدريب والتطوير، بيانات الأجور والرواتب، بيانات الترقية، بيانات تقييم الأداء، بيانات المكافأة والتعويضات، بيانات إنهاء الخدمة.

**2-2- العمليات<sup>(1)</sup>:** تمثل الجانب الفني من النظام وهي مجموعة من العمليات المحاسبية وعمليات المقارنة المنطقية والتلخيص و التصنيف، والفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي.

### 2-3- المخرجات:

يتم إيصال المعلومات إلى المستخدمين وفق أشكال متعددة كالتقارير و الجداول والقوائم والأشكال البيانية هذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات.

أما في محاسبة الموارد البشرية تتمثل هذه المخرجات في المعلومات الموثقة لتخطيط القوى العاملة الحالية والمستقبلية المناسبة لحجم ونوع النشاط وتقدير التكاليف الخاصة بها.

### 3- أهداف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية<sup>(2)</sup>: يهدف إلى:

- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في المؤسسة ومؤهلاتهم ودرجاتهم والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم و الأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات و الدراسة.

- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى أجور، تكاليف تدريب، تكاليف اختيار ...

(1) المرجع نفسه

(2) غلاب حسن أحمد، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة، مصر، ص 43.

- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهتمها هذه المعلومات في الوقت المناسب وبالذقة المطلوبة.

- استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

خلاصة الفصل:

إن محاسبة الموارد البشرية منهج حديثو أسلوب مستحدث في المحاسبة، وتطبيقه على أرض الواقع يتطلب من المؤسسة بذل مجهودات كبيرة حتى لا تخسر فرصة الاستفادة من أصول من نوع خاص وبكفاءة عالية. لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بمراحل مختلفة، وكانت في كل مرحلة تتقدم نحو حقيقة أن العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة، حيث حققت مفهوما خاصا بها، وميزتها خصائص تتعلق بها دون غيرها من أنواع المحاسبة وبذلك اكتست أهمية كبيرة وساهمت في أهداف مختلفة للمؤسسة، مما زاد من دوافع الاهتمام بها عند مؤسسات عديدة وذلك لقيامها على فروض صحيحة .

نجد أن المورد البشري، يمكن إدراجه كأصل من أصول المؤسسة وذلك لامتناله مع مختلف المعايير المتعلقة بالأصول وتجاوله مع المبادئ المحاسبية محققا بذلك مزايا مختلفة تعود على المؤسسة عند تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية والجدير بالذكر كذلك أن لتطبيقها أثارا على المؤسسة ومحيطها وإلتام العملية المحاسبية فانه تم وضع نموذج لإطفاء الموارد البشرية وتسجيل محاسبي خاصا بها، كما أن هناك طرق مختلفة لقياس قيمة المورد البشري، ولان المحاسبة الحالية تعتمد على أنظمة المعلومات فانه قد تم تصميم نظام معلومات خاص بمحاسبة الموارد البشرية. ولان الهدف الأساسي كل مؤسسة هو تحقيق الربح، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق التوسع وفرض مكانة تنافسية لها، فان التنافسية ستكون الشطر الموالي من بحثنا.

# الفصل الثاني

تنافسية المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

لقد أصبحت التنافسية من المواضيع الأكثر أهمية في الوقت الحالي بفعل انفتاح الأسواق وتعدد المنافسين في سوق العمل، دون الإحاطة بالمفاهيم الأساسية للتنافسية، حيث أصبحت المنافسة والمنافسون يشكلون عنصرا هاما من البيئة التنافسية للمؤسسة، ولقد أصبحت التنافسية أمرا حتميا بحكم أنها لم تعد تقتصر على الأسواق المحلية بل أصبحت تنافسية المؤسسة تمتد على المستوى العالمي، وإن حصر التنافسية في مجال محدد وفي مستويات معينة مسألة في غاية الصعوبة، لأن مفهوم التنافسية يرتبط بعدة مفاهيم والتي جعلت الكثيرين يضعونها في نفس المستوى مع التنافسية، وانطلاقا من هذا الفصل سنحاول التطرق إلى مختلف العناصر المرتبطة بتنافسية المؤسسة.

وذلك من خلال المباحث التالية:

1\_ المبحث الأول: ماهية تنافسية المؤسسة

2\_ المبحث الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة

3\_ المبحث الثالث: الميزة التنافسية

## المبحث الأول: ماهية تنافسية المؤسسة

إن حصر التنافسية في مجال محدد أو وضع رأي موحد أمر في غاية الصعوبة لأن هناك مستويات مختلفة وأنواع متعددة للتنافسية، أما عن تنافسية المؤسسة كمستوى معين من مستويات التنافسية فإنها ستكون محور التقدم التالي حيث تم تحديد مستوى التنافسية المعني بالدراسة، وذلك لأن مجال التنافسية واسع ولكل مستوى خصوصياته وطابعه الخاص.

## المطلب الأول: مفهوم التنافسية

## أولاً: تعريف تنافسية المؤسسة

تعددت التعاريف المتعلقة بالتنافسية، ويرجع ذلك لاختلاف القطاعات التي تُعنى بها، وقد تكون متعلقة بتنافسية الدولة أو تنافسية النشاط، أو تنافسية المؤسسة وهذه الأخيرة التي ستكون محل اهتمام في هذا البحث:

أ- عرف (Enright.m.j) تنافسية المؤسسة على أنها:<sup>(1)</sup>

"القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحاً مستمراً في هذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة".

\* لقد أعطى هذا التعريف اهتماماً لكفاءة وفعالية المنتجات والخدمات كباعث لنجاح المؤسسة دولياً.

ب- تعريف المنتدى الاقتصادي العالمي: عرف تنافسية المؤسسة على أنها:<sup>(2)</sup>

"القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة ومستدامة".

\* في هذا التعريف تم التركيز على بيئة العمل ومدى تأثيرها على معدلات النمو.

ج- يقصد بالتنافسية الجهود والإجراءات والابتكارات والضغوط وكفاءة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والابتكارية والتطويرية التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة ورقعة أكثر اتساعاً في الأسواق التي تهتم بها.<sup>(3)</sup>

- نجد أن هذا التعريف اهتم أكثر بمراعاة المؤسسة لكل التغيرات والتطورات التي تمارسها لتحقيق توسع أكبر وأكثر فعالية.

(1) مصطفى احمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، مصر 2011، ص 21.

(2) نوري منير، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة في ظل العولمة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 4، جامعة الشلف، الجزائر.

(3) علي السلمي، "إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية"، دار غريب للنشر، القاهرة، مصر، 2001، ص 101.

## د- تُعرف التنافسية أيضا على أنها:

"القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية ونمو واستقرار وتوسع وابتكار وتجديد، وتسعى المؤسسات ورجال الأعمال بصفة مستمرة على تحسين المراكز التنافسية في شكل كبير ودوري نظرا لاستمرار تأثير المتغيرات العالمية والمحلية"<sup>(1)</sup>

\_\_ أما هذا التعريف فقد أضاف أمر جديد، وهو اهتمام المؤسسة بالتغيرات التي تحدث من حولها حيث يرى أن تنافسية المؤسسة تكمن في مدى صمودها أمام المنافسين في ظل هذه التغيرات.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن تنافسية المؤسسة تتمثل في:

تقديم سلع وخدمات تتميز بالكفاءة والفعالية مقارنة بالمنافسين، من خلال توفير البيئة المناسبة لتحقيق النمو ومسايرة التطورات والابتكارات والصمود أمام المنافسين لتحقيق التوسع وكسب الزبائن وكذلك تحسين مركزها التنافسي عن طريق الاعتماد على مواردها البشرية.

## ثانيا: الفرق بين التنافسية ومصطلحات مشابهة

**1- المنافسة:** هي المزاومة بين الباعين والمشتريين بخصوص نفس المنتج حيث يتعامل كل بائع بشكل مستقل عن باقي الباعين وكذلك كل مشتري عن باقي المشتريين.<sup>(2)</sup>

\* بصفة عامة يمكن ملاحظة الفرق بين التنافسية والمنافسة من خلال المقولة المعروفة:

" كل المتسابقين في سباق الخيل منافسون ولكن الثلاثة الأوائل فقط هم متنافسون".

**2- القدرة التنافسية:**<sup>(3)</sup>

هي مختلف العوامل والقدرات الداخلة للمؤسسة والتي تمكنها من التنافس بشكل أفضل، وتحقق لها مكانة وموقع تنافسي.

**3- الميزة التنافسية:**<sup>(4)</sup>

وهي تعكس مظهر المؤسسة في السوق حيث تمثل تميز وتفرد المؤسسة عن باقي منافسيها في أحد مجالات التنافس كالجودة أو التكلفة أو المرونة.....، وتحقق من خلال الاستغلال الأمثل والمتميز لقدرات المؤسسة التنافسية .

(1) فريد راغب النجار، المنافسة والترويج التطبيقي آليات الشركات لتحسين المراكز التنافسية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000 ص10.

(2) صلاح الشناوي، اقتصاديات الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1995، ص29.

(3) الداوي الشيخ، شتاتحة عائشة، تدعيم التنافسية عن طريق ذكاء الأعمال، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، 23-26 أبريل 2012، عمان، الأردن، ص808.

(4) المرجع نفسه.

\*هنا نلاحظ أن التنافسية تجمع بين مميزات القدرة والميزة التنافسيين ، ويمكن بلوغ مرحلة التنافسية بعد الدخول في ميدان معين كمنافسين، ومن ثمة امتلاك قدرات تنافسية مع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بالمؤسسة ،ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(03): مسار المؤسسة لبلوغ التنافسية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

### ثالثا: أسباب التنافسية<sup>(1)</sup>

إن تعدد أسباب التنافسية راجع إلى طبيعة عالم الأعمال الحالي الذي يقوم على اقتصاد المعرفة إضافة إلى حركة التغيرات الكبيرة ، ومن هذه أسباب:

- 1- تعدد الفرص في السوق العالمي نتيجة تحرير التجارة الدولية
- 2- وفرة المعلومات على مختلف الأسواق، نتيجة تطور أساليب بحوث السوق، والشفافية التي تتعامل بها مختلف المؤسسات في المعلومات المتصلة بالسوق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مركز التنافسية .
- 3- سهولة الاتصال وتبادل المعلومات بين مختلف وحدات وفروع المؤسسات بفضل شبكة الانترنت وغيرها من آليات الاتصال الحديثة .
- 4- تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية وتسارع مختلف عمليات الإبداع والابتكار .
- 5- مع زيادة الطاقات الإنتاجية، وارتفاع مستويات الجودة، والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد الصناعات كثيفة الأسواق، تحول السوق إلى سوق مشتركين تركز لقوة الحقيقية فيه للعملاء الذين انفتحت أمامهم فرص الاختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لإشباع رغباتهم بأقل تكلفة وبأيسر الشروط، ومن ثمة تصبح التنافسية هي الوسيلة الوحيدة للتعامل في السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية .

(1) علي السلمى، مرجع سابق، ص101.

## المطلب الثاني: دعائم وأنواع التنافسية

## أولاً: دعائم التنافسية

حسب تقرير التنافسية العالمي (2005) هناك اثني عشرة دعامة للتنافسية الدولية، ومن خلالها يتم تحقيق التنافسية على مستوى المؤسسات، هذه الدعائم غير مستقلة عن بعضها البعض بل مترابطة، وتمثل هذه الدعائم فيما يلي: (1)

## 1- المؤسسات العمومية:

وهي المؤسسات العمومية والسلطة التي تحكم التشريعات القانونية، وتوجيه الأسواق، والتي تمكن الأفراد والمؤسسات من التفاعل لتوليد الثروات، فغياب حقوق الملكية، انتشار البيروقراطية الفساد، سوء النزاهة في العقود العمومية ونقص الشفافية..... كل هذه العناصر من شأنها طرح تكاليف اقتصادية معتبرة في القطاع الخاص، وتبطئ عملية التطور الاقتصادي.

## 2- الهياكل والأسس:

ويقصد بها المرافق العامة مثل خطوط الكهرباء، توفر المياه، الاتصالات والانترنت، والمرافق الخاصة بالمواصلات كالطرق، السكك الحديدية الموانئ والمطارات، فالمؤسسات لا يمكن لها العمل في وسط اقتصادي يملك صعوبة في تحويل عوامل الإنتاج أو صعوبة في تحويل المعلومات، لهذا فإن الهياكل والأسس تساعد على تهيئة المناخ لجذب حتى الاستثمارات الأجنبية كذلك.

## 3- الاستقرار الاقتصادي:

إن استقرار بنية الاقتصاد الكلي مهمة بالنسبة للمؤسسة، وبالنتيجة للتنافسية الشاملة، فالمشاكل الاقتصادية والأزمات تؤثر على أداء المؤسسة، كما أن الحكومة تعجز على توفير الخدمات العامة.

## 4- الأمن والسلم:

إن انعدام الأمن والسلم بالنسبة للمؤسسة انعدام للتنافسية.

## 5- فعالية سوق السلع والخدمات:

إن تمتع الدول بالكفاءة الاقتصادية، وامتلاكها لأسواق مؤهلة لإنتاج الميزج الملائم من السلع والخدمات، وكذا التميز بتدخل عمومي غير مخل من خلال الضرائب والرسوم غير المفرطة يجعلها أكثر تنافسية.

(1) رانية نجاني، مساهمة برنامج التأهيل فيتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في إطار الشراكة الأورومتوسطية، حالة المؤسسات الصناعية، أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2016، ص 13، 11.

**6- تطور و تعقد المؤسسات:**

إن تطور المؤسسات من خلال التجمعات الصناعية، سهولة التواصل والعملاء وامتلاك التكنولوجيا، إضافة إلى تعقدتها ودخول أشكال متطورة من تنظيم واستراتيجيات يجعل منها أكثر تنافسية.

**7- فعالية سوق العمل:**

إن مرونة سوق العمل محدد للتنافسية، غير أن الضرائب على الأجر، نظام تحويل العمال، تسريح العمال تخفض من تحفيز العمال، وبالتالي تخفيض تنافسية المؤسسة.

**8- فعالية السوق المالي:**

حيث يساهم هذا الأخير في توجيه موارد مدخرات المواطنين نحو أفضل النشاطات الاقتصادية الأكثر ربحية وبالتالي زيادة التنافسية .

**9- الإنتاج وحجم السوق:**

يؤدي كبر حجم السوق إلى عرض أكبر لمنتجات المؤسسة وبالتالي الانفتاح عليها، مما يؤدي إلى استغلال اقتصاديات الحجم.

**10- الإبداع والابتكار:**

من خلال البحث والتطوير في ميدان التكنولوجي وبالتالي تطوير الأبحاث ودعمها .

**11- ديناميكية التكنولوجيا:**

أي امتلاك التكنولوجيا ومسايرة تطوراتها، وكمثال على ذلك وضع نظام معلوماتي خاص بمحاسبة الموارد البشرية للدفع تنافسية المؤسسة .

**12- رأس المال البشري:**

على اعتباره عامل من عوامل الإنتاجية، فإن أهميته تكمن في مدى قدرة الأفراد على رفع إنتاجية المؤسسة حيث يشترط فيها توفر القوة أي القدرة الصحية و الكفاءات الفكرية، فالمهم هو جودة الأفراد لأن استغلال المؤسسة لهذا العامل بالطريقة الصحيحة يرفع من تنافسيته .

\*نجد أن بعض الدول المتطورة لجأت إلى فكرة محاسبة الموارد البشرية، وذلك بهدف قياس قيمة عمل الأفراد وبالتالي تحديد مدى إمكانياتهم في تحسين تنافسية المؤسسة ورفع إنتاجيتها.

### ثانيا: أنواع التنافسية

هناك عدة تصنيفات للتنافسية غير أن أبرزها التصنيف وفق السعر والتصنيف الثاني وفق الزمن وهذا الأخير يمكن القول أنه يتناول تنافسية المؤسسة، أما الأول فيعني تنافسية الدولة .

#### أولا :وفق السعر

##### 1/ التنافسية السعرية:

البلد والتكاليف الأرخص يتمكن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل أي أن منتجاتها يكثر عليها الطلب بغض النظر عن جودتها.

##### 2/التنافسية غير السعرية:<sup>(1)</sup>

وتعني النوعية والملائمة وتسهيلات التقدم والابتكار والإبداع التكنولوجي (الفرق بين الإبداع والابتكار هو أن الابتكار تحقيق شيء رائع في أحد المجالات الموجودة دون إضافة جديد أي تنفيذه بامتياز أما الإبداع فهو خلق شيء جديد يد أو فكرة جديدة فالإبداع مرتبط بالاختراعات والأفكار الجديدة ).

##### ثانيا: التنافسية وفق الزمن<sup>(2)</sup>

##### 1/التنافسية اللحظية:

تعتمد على النتائج الايجابية المحققة خلال دورة محاسبية ،وقد تنتج عن فرصة عابرة في السوق ،أو ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية تكون على الغالب ذات مدى قصير.

##### 2/القدرة التنافسية :

وتستند لمجموعة من المعايير تربطها علاقة متداخلة فيما بينها، كل معيار ضروري فهو يمثل جانب من القدرة التنافسية ويبقى المؤسسة صامدة في محيط مضطرب ،في الغالب القدرة التنافسية طويلة المدى وتستمر لعدة دورات محاسبية .

### المطلب الثالث :أهمية وأهداف التنافسية

نظرا للتطور الكبير الذي تشهده سوق التنافس بين المؤسسات في ظل اقتصاد المعرفة التطورات التكنولوجية المختلفة، فقد أصبح مفهوم التنافسية الشغل الشاغل للمؤسسات نظرا لأهميتها البالغة، كما أن لها أهداف تسعى المؤسسة، وتحاول في ظل هذه الأهداف مواكبة مختلف التطورات ومسايرتها.

(1) هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية ،ط1، الإسكندرية ، مصر 2014، ص138.

(2) عبد السلام قحف، التنافسية وتغيير قواعد اللعبة، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، مصر ، 1997، ص25.

أولاً: أهمية التنافسية<sup>(1)</sup>

يحظى مفهوم التنافسية بأهمية كبيرة لدى المؤسسة على اعتبارها الطريق الأول للمؤسسة الذي يحقق لها فرص مكانتها والسيطرة في مجالها، ونذكر من هذه الأهمية:

- \* تعظيم أكبر الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته.
- \* تعمل التنافسية على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد البشرية واستخدامها وتشجيع الإبداع والابتكار مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتعزيزها والارتقاء بمستوى نوعية الإنتاج ورفع مستوى الأداء.
- \* ومن خلال توفير البيئة التنافسية تؤمن التنافسية وسيلة فعالة لضمان الكفاءة، تعزيز النمو، وتحسين مستويات المعيشة .
- \* تساعد في القضاء على أبرز العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية وهي ضيق السوق المحلي وبالتالي زيادة الطلب بزيادة عدد المنافسين وتوسيع دائرة المنافسة، وبالتالي زيادة فرصة الاستفادة من وفرات الحجم الكبير.

ثانياً: أهداف التنافسية<sup>(2)</sup>

تهدف التنافسية إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

## - تحقيق درجة عالية من الكفاءة:

بمعنى إن تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف، وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.

## - التطوير والتحسين المستمر للأداء:

من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والابتكارات، والتي تكون تكلفتها مرتفعة نسبياً، إلا أنها صعبة المحاكاة، من قبل المؤسسات المنافسة.

## - الحصول على نمط مفيد للأرباح:

إذ تتمكن المؤسسات ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطور من تعظيم أرباحها، فالأرباح تعد مكافأة للمؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها.<sup>(3)</sup>

إلا أن المنافسة المؤسسة قد تواجه بعض المعوقات منها:

## 1- ضعف الهياكل التنظيمية في المجتمع .

(1) كمال رزيق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول التنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2003.

(2) صلاح الشنواي، اقتصاديات الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص130، ص132.

(3) فريد النجار، "إدارة الأعمال الاقتصادية والعالمية، مفاتيح التنافسية والتنمية المتواصلة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1999، ص21.

- 2- انخفاض مستوى المورد البشري وتخلف الاتصالات الإدارية .
  - 3- غياب حرية المديرين والمسيرين .
  - 4- غياب الأداء الأفضل للعمليات .
  - 5- الفشل في قياس الفرص والتعرف على التهديدات البيئية .
  - 6- غياب روح الفريق وحلقات الجودة .
- \* نجد أن أغلب المعوقات السابقة ترتبط بالمورد البشري للمؤسسة ارتباط مباشر، وذلك ما يوجب على المؤسسة إعطاء تركيز أكبر واهتمام أوسع بهذا العنصر.

### المطلب الرابع: مؤشرات تنافسية

تختلف مؤشرات التنافسية تبعاً للقطاع أو المستوى المعني بالتنافسية، ومن الممكن عرض مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة من خلال ما يلي :

#### 1/الربحية:(1)

يعتبر مؤشر الربحية مؤشر هام لتنافسية المؤسسة حيث يرتبط بالحصة السوقية التي تعتبر هي الأخرى مؤشر عن تنافسية المؤسسة، حيث المؤسسة قد تعمل على تعظيم أرباحها تحقيق ذلك، فهي لن تكون متأكدة من ربحيتها المستقبلية أما إذا كانت تعمل على البقاء والنمو في السوق يجب أن تستند إلى الربحية على فترة طويلة، لذلك فإن القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تكون مرتبطة بالقيمة السوقية لها، إذ تعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها وتكلفة عوامل إنتاجها وكذا مدى جاذبية منتجاتها في الفترة الطويلة، ومدى اهتمامها بالإفناق الحالي في البحث والتطوير والبراءات والامتيازات التي تحصل عليها قصد النفاذ إلى الأسواق والمحافظة عليها .

#### 2/تكلف الصنع:(2)

تكون المؤسسة غير تنافسية حسب نموذج من المنافسة فإذا كانت تكلفة الصنع المتوسطة تتجاوز سعر منتجها في الأسواق، ويرجع ذلك لسببين :

\*الأول: انخفاض إنتاجيتها والذي يمكن أن ترجع للإدارة غير الفعالة للمؤسسة، وذلك إذا كانت المؤسسة تنتمي لقطاع نشاط ذو منتجات متنوعة، أما إذا كان قطاع النشاط ذو منتجات متجانسة فيمكن أن يرجع ذلك إلى كون تكلفة الصنع المتوسطة ضعيفة مقارنة بالمنافسين.

(1) محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2003، ص10.

(2) مصطفى احمد حامد رضوان، مرجع سابق، ص ص46.

\***الثاني:** أن تكون عوامل الإنتاج مكلفة جدا نتيجة لارتفاع معدلات التضخم وارتفاع تكاليف استيراد بعض أو كل مكونات الإنتاج... الخ.

أو من الممكن أن تتجاوز تكلفة الصنع سعر تداول المنتجات في سوق للسبيين السابقين معا ترتبا لما سبق يتضح لنا أن تكلفة الصنع المتوسطة تمثل مؤشرا رئيسيا، وكافيا بذاته للتنافسية في فرع نشاط متجانس الإنتاج ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمشروع، ويمكن لتكلفة وحدة العمل أن تمثل بديلا جيدا عن تكلفة الصنع المتوسطة، عندما تكون تكلفة اليد العاملة تشكل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية، ولكن هذه الوضعية يتناقص جودها .

### 3/ الإنتاجية الكلية للعوامل PTF: (1)

يبرز هذا المؤشر عن آلية قياس الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوي تكلفة عناصر الإنتاج.

هذا ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على المستويات المحلية والدولية وكذلك يمكن إرجاع نموها سواء إلى تغيرات التكنولوجيا وترك مؤشر التكلفة نحو الانخفاض أو إلى تحقيق وفورات الحجم، كما يتأثر دليل النمو بالاختلافات في الأسعار المستندة للتكلفة الحدية، ويمكن تفسير الإنتاجية الضعيفة بإدارة أقل فاعلية أو بدرجة من الاستثمار غير فعالة أو بكليهما معاً.

### 4/ الحصة من السوق: (2)

وفي هذا الإطار لابد أن نشير إلى ثلاث نقاط رئيسية:

– **الأولى:** أنه من الممكن أن تكون المؤسسة مرحة تستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية بدون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، ويحصل هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعوائق تجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات الوطنية ان تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو بسبب دخول السوق ولتقدير الاحتمال لهذا الحد يجب مقارنة تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين .

– **الثانية:** عندما يكون هناك حالة تعاظم المنافع ضمن قطاع نشاط اقتصادي تجانس الإنتاج، فإنه كلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى تكاليف منافسيها، كلما كانت حصتها من السوق أكبر وكانت المؤسسة أكثر ربحية مع افتراض تساوي الأمور الأخرى، فالحصة من السوق تترجم إذا المزايا في الإنتاجية و تكلفة عوامل الإنتاج .

(1) المرجع نفسه، ص 47.

(2) المرجع نفسه، ص 48.

- **الثالثة:** في حالة كون قطاع النشاط الاقتصادي غير متجانس فان ضعف ربحية المؤسسة يمكن أن يفسر بالأسباب السابقة البيان، ولكن يضاف إليها سبب آخر هو أن المنتجات التي تقدمها قد تكون أقل جاذبية من منتجات المنافسين افتراض تساوي الأمور الأخرى أيضا، إذ كلما كانت المنتجات التي تقدمها المؤسسة أقل جاذبية كلما ضعفت حصتها من السوق ذات التوازن .

\*كما يمكن إظهار بعض المؤشرات الدالة على تنافسية المؤسسة في السوق المستهدفة والهدف الذي تسعى إليه المؤسسة من وراء هذا المؤشر كالتالي:<sup>(1)</sup>

- مؤشر كفاءة استغلال الطاقة الإنتاجية:

يهدف هذا المؤشر إلى تبيان كفاءة المؤسسة في تقدير العائد والتخطيط له .

- مؤشر كفاءة العائد:

يشير إلى وجود فائض في الطاقة من عدمه.

ل- **المعايير الخاصة بالقيمة المحاسبية:** تتمثل في:

كفاءة الأصول الثابتة، كفاءة المبيعات، كفاءة رأس المال المستثمر، كل هذه المعايير ارتفاع نسبها يكون في صالح المؤسسة.

-المعايير الخاصة بالربحية: تتمثل في

ربحية الأصول الثابتة، ربحية المبيعات، ربحية رأس المال المستثمر والهدف من هذه النسب هو انه كلما كانت مرتفعة كلما كان ذلك في صالح المؤسسة

- مؤشرات خاصة بكثافة استغلال التكنولوجيا: تتمثل في :

نسبة المشرفين، ميزانية البحث والتطوير، ميزانية التدريب، كثافة رأس المال، والهدف من هذه المؤشرات هو أن ارتفاعها دليل على استخدام التكنولوجيا، اهتمام المؤسسة بالبحث واهتمامها بالموارد البشري، وبصفة عامة فإن ارتفاعها في صالح المؤسسة .

(1) بولطيف بلال، استراتيجيات التسويق الدولي كمدخل لرفع تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مذكرة دكتوراه، تخصص تجارة دولية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 17.

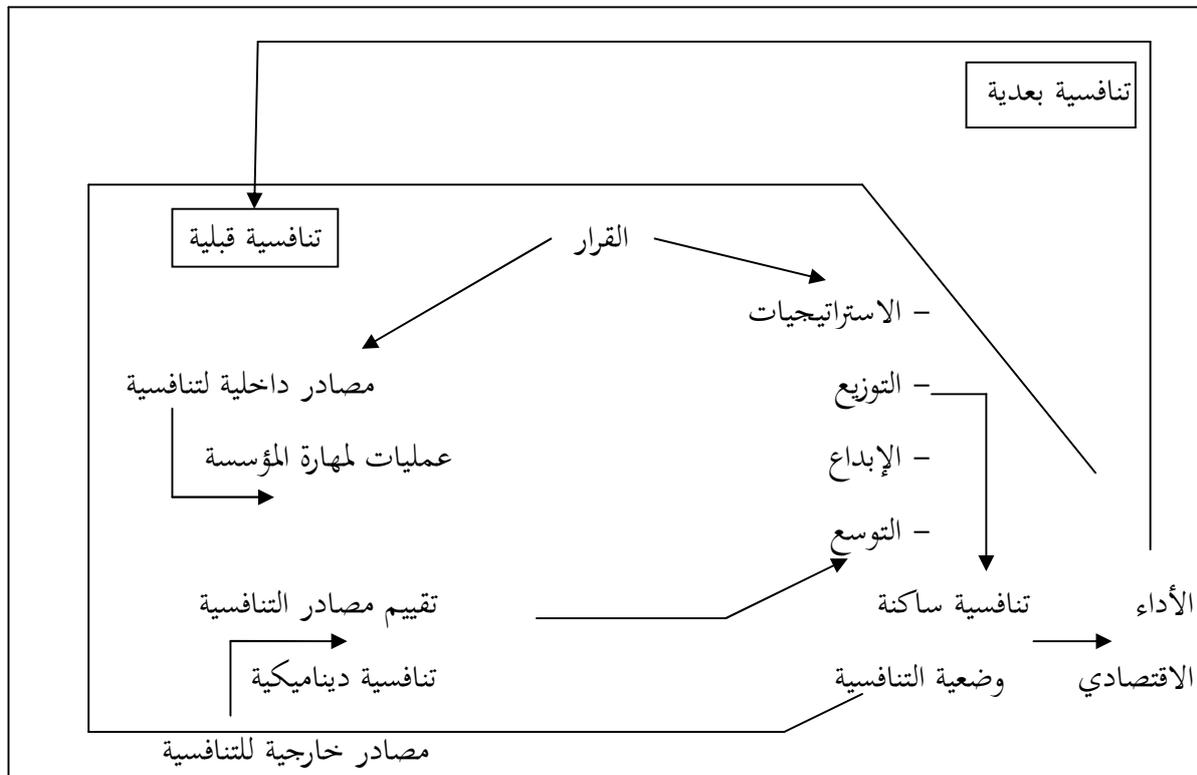
المبحث الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة

نجد أن لتنافسية المؤسسة خصوصيتها وعناصرها المتعلقة بها، والتي تركز عليها المؤسسة، وذلك لأن المؤسسات تختلف في أدائها فمنها من تستمر وتحافظ على مكانتها ومنها من تنسحب وتخسر مركزها نظرا لضعف قدرتها على المنافسة .

المطلب الأول: مراحل تنافسية المؤسسة

من وجهة نظر مفهوم التنافسية على مستوى المؤسسة، فإن مراحل التنافسية تصنف إلى مرحلتين رئيسيتين هما التنافسية القبلية والتنافسية البعدية، ويمكن توضيحها بالشكل التالي :

الشكل رقم (04): مراحل تنافسية المؤسسة



Soure : philipe de woot et gerard koemig, management stratégique et compétitivité, boeck université, marc ingham ed, bruscelles 1995, p :3

أولاً: التنافسية القبلية:

وهي مجموعة الاستراتيجيات التي تعتمد عليها المؤسسة في اتخاذ القرارات كالحدس والتوقع ومجموعة من الموارد الداخلية للمؤسسة كالمسيرين، الباحثين، المبدعين، والتي تمكنها من الاستمرار في المدى الطويل، ومواجهة المنافسين، وتعتبر تنافسية ديناميكية.

## ثانيا: التنافسية البعدية:

وتعني وضعيات التنافسية المحققة والأداء الاقتصادي الذي تم بلوغه من طرف المؤسسة وهي تعتبر تنافسية ساكنة لأنها تمثل وضع تنافسي للمؤسسة في فترة زمنية معينة والتي قد تكون غير قادرة على مقاومة المنافسين في المستقبل .

## المطلب الثاني: استراتيجيات التنافسية

تعتبر استراتيجيات المؤسسة تنافسية مجموع التحركات والمداخل التي تتبناها المؤسسة التي تتبناها المؤسسة بهدف جذب الزبائن ،تحمل ضغط المنافسة وتحسين مركزها التنافسي من خلال الصراع مع المنافسين وتحقيق المزايا التنافسية وتمثل أهم الاستراتيجيات التنافسية في:

أولاً: إستراتيجية التكلفة<sup>(1)</sup>

هي إستراتيجية قائم على التكلفة المنخفضة وموجهة للأسواق المستهدفة الكبيرة باستخدام أساليب تتعلق بالتسهيلات عند البيع، تخفيض التكاليف بالرقابة الصارمة على التكلفة وهامش الربح، ويتم من خلال مجموعة من الشروط من بينها .

-المنافسة السعرية هي السائدة في السوق

-محدودية تحقيق التمييز بخلق قيمة المستهلك.

-قوة المساومة نفسها بالنسبة للمشتريين .

ولتطبيق هذه الإستراتيجية هناك أساليب وطرق من بينها:

-الاستغلال الأمثل للموارد .

-التسويق المباشر للمستهلك وتخفيض منافذ التوزيع .

-التركيز على تحقيق وفورات من خلال اقتصاديات الحجم والتكامل إلى الإمام (أي استحواذ أو اندماج المؤسسة المنتجة مع العملاء للسيطرة على منافذ التوزيع ما يساهم في تقليل التكاليف).

-الحد من إضافات للمنتوج ومنح رواتب منخفضة .

ثانيا: إستراتيجية التمييز<sup>(2)</sup>

هي إستراتيجية تسعى لتزويد المستهلكين بمنتج أو خدمة متفردة على ن يكونوا قادرين على الدفع أكثر، فالمنتج ذو جودة عالية، ومتفوق تقنيا، وتبني المؤسسة ميزتها بناء على هذه الإستراتيجية من خلال قيمة مؤثرة لدى المستهلك وتجعل المؤسسة تتفوق على منافسيها، ومن أهم الطرق في ذلك ما يلي:

(1) محي الدين القطب الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، ط1، دار حامد، الأردن، 2012، ص 101.

(2) روبرت ديفيد، الإدارة الإستراتيجية في بناء ميزة تنافسية، ترجمة: عبد الحكيم خزامي دار الفجر، عمان، الاردن، 2008، ص 302.

-المواد الأولية التي تدخل في إنتاج المنتج لها المواصفات عالية، ذو نوعية جيدة حتى لو كانت تكلفتها مرتفعة

- تخصيص جزء للبحث والتطوير والإبداع

- تقديم خدمات ما بعد البيع

الاهتمام بالمواصفات والإضافات الجديدة للمنتج والتحكم فيه

ثالثا: إستراتيجية التركيز: (1)

تساعد المؤسسة على استهداف فئة عملاء معينة داخل صناعة ما أو سوق جغرافي معين...وبذلك المؤسسة

تخدم فئة معينة، وبالتالي يتمكن من تحسين مصادر للأنشطة المضيفة للقيمة وتساهم في تحسين التكاليف والتميز تحقق

هذه الإستراتيجية النتائج المرجوة إذا ما تحققت شروط من بينها:

-توفر الموارد اللازمة والإمكانات للعمل بالقطاع بصورة فعالة

-وضع إستراتيجية للدفاع من خلال التركيز على السمعة والعلامة التجارية

-القطاع المستهدف كبير ويسمح بتحقيق الربح

إستراتيجية التركيز في تطبيقها تأخذ شكلين هما:

-التركيز مع خفض التكلفة :

من خلال خفض التكلفة المنتج والتركيز على قطاع معين من السوق أو مجموعة معينة من المستهلكين والتعامل معهم

كقطاع صغير، دون الاهتمام بجودة المنتج، وهو ما تسعى إليه المؤسسة بخلق ميزة تعتمد على التكلفة المنخفضة.

-التركيز مع التميز:

تعتمد المؤسسة التميز في منتجات وخدماتها المقدمة والموجهة إلى قطاع محدود مستهدف من السوق، وذلك

بتقديم منتج أو خدمة ذات مواصفات فريدة بغض النظر على تكلفته يختلف عن ما تقدمه المؤسسات الأخرى، وهو ما

يمكنها من خلق ولاء للعلامة.

(1) محي الدين القطب، مرجع سابق، ص 103.

\* يمكن إظهار استراتيجيات التنافسية ومتطلباتها في الجدول التالي:

الإستراتيجية	المهارات والموارد المطلوبة	المتطلبات التشغيلية
إستراتيجية التكلفة	- استثمار رأسمالي متواصل مع توفر مزيد من رأس في متناول اليد - مهارات هندسية في مجال العمليات - الإشراف المكثف للعمل - تصميم المنتجات بشكل يؤدي لسهولة التصنيع - نظام التوزيع ذو التكلفة المنخفضة	- رقابة محكمة على التكاليف - إعداد تقارير رقابة ومراجعة تفصيلية متكررة - تنظيم ومسؤوليات واضحة - حوافز مبيّنة على تحقيق الأهداف الكمية
إستراتيجية التمييز	- قدرات تسويقية عالية - هندسة المنتجات - الاتجاه نحو الإبداع - كفاءة عالية في البحوث الأساسية - السمعة الجيدة في مجال الجودة - الريادة في التكنولوجيا - خبرة طويلة في صناعة أو مجموعة من المهارات في صناعة أخرى - تعاون قوي من قنوات التوزيع	- تنسيق قوي بين وظائف البحوث - التطوير وتطوير المنتجات - مقاييس وحوافز نوعية بدلا من الكمية - رواتب ومزايا جيدة لجذب العمالة والكفاءات المبدعة
إستراتيجية التركيز	- مزيج من السياسات أعلاه - توجيه المزيج لتحقيق هدف إستراتيجي معين	- مزيج من السياسات أعلاه - توجيه المزيج لتحقيق هدف إستراتيجي .

المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، "الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر، ط2، 2009، عمان،

الأردن، ص421.

## المطلب الثالث: عناصر البيئة التنافسية للمؤسسة

لدراسة البيئة التنافسية يجب على المؤسسة معرفة منافسيها واستراتيجياتهم ونقاط قوتهم ونقاط ضعفهم، وتتعرف المؤسسة على البيئة التنافسية لمنافسيها، من خلال تحديد المنافسين، وتحديد استراتيجياتهم لأن أقرب المنافسين لها هم الذين يتبعون نفس استراتيجياتها وان تنفيذ استراتيجيات المؤسسة يتوقف بدرجة كبيرة على تحديد نقاط القوة والضعف لمنافسها، وفي ما يلي عرض لعناصر البيئة التنافسية للمؤسسة. (1)

## أولاً: جمع المعلومات عن البيئة التنافسية

تخضع عملية جمع المعلومات إلى الجهد المنظم للحصول على المعلومات المطلوبة، فالدراسة مستمرة لأوضاع السوق تعتبر عملية حتمية لتكوين الرصيد المتجددة من المعلومات وهي تختص الأمور التالية:

- أنواع المنتجات ومواصفاتها التي يطلبها السوق، والتي يمكن المؤسسة يمكن إنتاجها بالمزايا التنافسية أكثر من منافسيها.
- تفصيلات الزبائن المختلفة لمختلف المنتجات من حيث المواصفات والأسعار والشروط.
- أنواع المنافسين والدرجة سيطرتهم على الأسواق والمزايا التي يتمتعون بها في مواجهة المؤسسة.
- أنواع الخدمات المكتملة للمنتجات ومدى توفرها لدى المنافسين.
- حجم السوق الحالي والمرتبب في الفترات القادمة المقدمة بكمية المبيعات .

وهذا ما يتطلب توافر وحدة تنظيمية مسؤولة عن الجمع المستمر والمنظم للمعلومات بتقديمها في شكل سهل فهمها وتحليلها .

## ثانياً: الكشف عن الفرص والتهديدات

تعكس المعلومات التي تم جمعها فرضاً للمؤسسة ينبغي اقتناصها أو تهديدات ينبغي تفاديها حيث تشير الفرص إلى الوضع الأفضل للمؤسسة الذي يمكن أن تحقق فيه ميزة تنافسية، أما التهديدات فتعني أضرار محتملة قد تنشأ من تغيرات غير مواتية في الظروف البيئية، ينبغي على المؤسسة تفاديها والتعامل معها بأفضل شكل ممكن .

## ثالثاً: تحليل الفرص والتهديدات

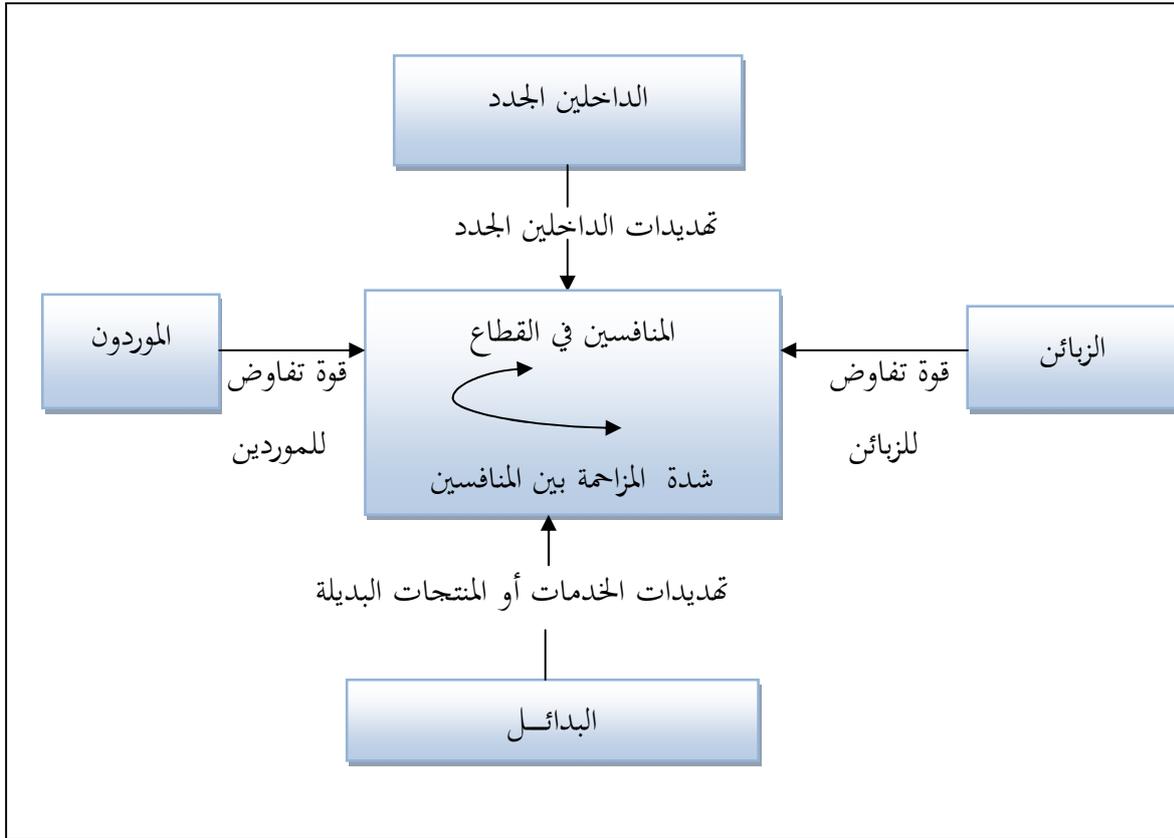
تقدم عملية تحليل الفرص والتهديدات احتمال وجود مركز معين، يمكن ان تحتله المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأهمية النسبية لهذه الفرص والتهديدات مما يساعد المؤسسة على توجيه جهودها لاستغلال الفرصة أو مواجهة التهديد.

(1) صلاح الشنواني، مرجع سابق، ص 94.

## المطلب الرابع: القوى التنافسية

لقد تحول محيط المؤسسة التنافسي من منافسين ينشطون في نفس قطاع النشاط إلى قوى تنافسية أخرى بإمكانها مزاحمة المؤسسة في أرباحها و أسواقها، وفي هذا السياق يمكن عرض القوى التنافسية للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 05: نموذج القوى الخمس للتنافس لبورتر.



Source :Michel E.Porter,Comptitive avantage, P :05

حيث يعمل كل طرف من هؤلاء على تحدي المؤسسة بالإشكال التالية

#### أولاً- تهديدات الداخلين الجدد:<sup>(1)</sup>

حيث أن ضغط هؤلاء على القطاع الصناعي بصفة عامة و القطاع التسويقي بصفة خاصة قد يخلف قواعد جديدة، ويغير من الوصفية التي كانت تحتلها المؤسسات فهناك عدة متغيرات يمكن مراقبتها لتقييم الداخلين الجدد منها: الوفورات الاقتصادية، أثر التجربة، مستوى الاستثمارات، امتلاك التكنولوجيا، التميز في المنتجات، الحصول الصعب على القنوات التوزيعية، تكاليف التحول....الخ.

<sup>(1)</sup> زكريا مطاك الدوري، الإدارة الإستراتيجية، الدار البيزوري، الأردن، 2005، ص104

ثانيا- تهديدات المنتجات البديلة<sup>(1)</sup> :

إنَّ المنتجات البديلة لها تأثير على سياسة المنتج، وهذا من ناحية النوعية و السعر و التكلفة وهامش الربح ، ففي الواقع فان كل المؤسسات تقدم خدمات بديلة ، ووفقا لبورتر تحد تلك المنتجات و الخدمات البديلة من العائدات المحتملة للصناعة بوضع سقف على الأسعار التي من الممكن ان تطلبها المؤسسات في الصناعة و التي من الممكن ان تحقق أرباحا.

ثالثا- شدة المزاومة<sup>(2)</sup>:

هناك ارتباط بين شدة المزاومة ، وبين إنشاء واستمرارية الميزة التنافسية في الصناعة المعنية ، إذ تدفع المزاومة المؤسسة إلى التطور، الإبداع وتخفيض التكاليف ، تحسين الجودة و الخدمات ، وكذا ابتكار طرائف ومنتجات جديدة .

رابعا- قوة تفاوض الموردین<sup>(3)</sup>:

التأثير الذي يحدثه هؤلاء الموردين على المؤسسات يمكن أن يؤثر على مردود يتهم، وذلك بتحكمهم في أسعار المواد الأولية أو النصف مصنعة ، وزيادة على ذلك فرضهم لشروط بيع معينة، أو امتلاكهم الحق في بعض الأنشطة التسويقية كالتوزيع مثل..

خامسا- قوة تفاوض الزبائن<sup>(4)</sup>:

إن تأثير الزبائن على المؤسسات يتمثل في قدرتهم على التفاوض في تدينه الأسعار و رفع النوعية وتنويع الخدمات الأمر الذي يكون له تأثير على مردودية المؤسسة يكون لها الأثر السلبي على المؤسسة في الحالات التالية:

- تجمع المشترين في عملية الشراء ( توحيد مشترياتهم).
- أهمية المنتج بالنسبة للمستثمرين.
- توفر الزبائن على المعلومات الكافية.
- سهولة على المنتوجات المطلوبة.

(1) توفيق محمد عبد المحسن، بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية، دار النهضة العربية 2001، ص159.

(2) زكريا مطلق الدوري، مرجع سابق، ص 106.

(3) المرجع نفسه، ص 106.

(4) شارلز وجارث جولز، الإدارة الإستراتيجية ( مدخل متكامل لإدارة المريح)، الرياض، 2001، ص 150.

## المبحث الثالث: الميزة التنافسية

نظرا للاهتمام الكبير في المدة الأخيرة بالميزة التنافسية للمؤسسة، على اعتبار أنها أصبحت من الأهداف الرئيسية للمؤسسة والتي تسعى لتحقيقها، ولأن المحيط التنافسي يفرض على المؤسسة أن تكون على يقظة دائمة، ومسايرة مستمرة لما يحدث في محيطها، فإنه لا بد من معرفة الميزة التنافسية، وما يتعلق بها من عناصر أساسية، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

## المطلب الأول: تعريف الميزة التنافسية والحفاظ عليها

## أولاً: تعريف الميزة التنافسية

لقد كان ظهور هذا المصطلح منذ الثمانينات، و للتعرف على مفهوم التنافسية سنقوم بعرض بعض التعاريف المتعلقة بها.

1/ حسب الكاتب بورتير (porter): "تنشأ الميزة التنافسية بمجرد وصول المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية عن تلك المستعملة من قبل المنافسين، أي بمجرد إحداث المؤسسة لعملية الإبداع".

- نجد في هذا التعريف أن (بورتير) يرى أن جوهر الميزة التنافسية يتمثل في الإبداع.<sup>(1)</sup>

2/ هناك من عرفها على أنها "قدرة المؤسسة على جذب الزبائن و بناء المكانة الذهبية لها كمؤسسة أو لمنتجاتها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم و تحقيق رضاهم".

- نجد أن هذا التعريف ركز على جذب الزبائن و بناء المكانة التنافسية كعناصر لخلق الميزة التنافسية.<sup>(2)</sup>

3/ هناك من يرى أن الميزة التنافسية تشير إلى قدرة المؤسسة على صياغة الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط .

- أما هذا التعريف فقد ركز على الاستراتيجيات التي تقوم المؤسسة بصياغتها لتصنع لها مركز تنافسي.<sup>(3)</sup>

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الميزة التنافسية تتمثل في القدرة على الإبداع وجذب الزبائن وصنع مكانة تنافسية وصياغة استراتيجيات أفضل من استراتيجيات المؤسسات المنافسة.

(1) حيدر معلي فهمي، نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 08.

(2) ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري، عمان، 2008، ص 192.

(3) مصطفى محمود أبوبكر، الموارد البشرية: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية مصر، 2004، ص 13.

## ثانيا: الحفاظ على الميزة التنافسية

تعتمد المؤسسة في الحفاظ على مزاياها التنافسية على ثلاث عوامل:<sup>(1)</sup>

**عوائق التقليد:** يحاول المنافسون اكتشاف عوامل قوة المؤسسة الرائدة وتقليدها للحصول على نجاح مماثل، ويرتبط الحفاظ على المزايا التنافسية بمدى سرعة هؤلاء المنافسين في اكتشاف هذه المزايا وقدرتهم على تقليدها، فكلما أدى ذلك إلى زيادة درجة الحفاظ على المزايا التنافسية واستمراريتها. وقد يكون هذا التقليد إما على مستوى الموارد أو على مستوى القدرات.

**تقليد الموارد:** هو على شقين الموارد المادية والتي قد يكون تقليدها من طرف المنافسين أسهل من الموارد المعنوية، فالأولى تشمل مختلف التجهيزات والتكنولوجيا والمواد وغيرها، في حين الثانية والتي هي أكثر صعوبة في التقليد تشمل كلا من العلامة، الاسم التجاري، المهارات التقنية... الخ.

**تقليد القدرات:** وهو أكثر صعوبة من الموارد وذلك لأنه يصعب على المنافسين إدراكه أو فهم المغزى منه وخاصة إذا كان نتاج عمل جماعي على مستوى المؤسسة.

**قدرة المنافسين:** إن الحفاظ على المزايا التنافسية مرتبط بشكل وثيق بما تنتهجه المؤسسات المنافسة من استراتيجيات فانتهاج المؤسسة المنافسة لإستراتيجية معينة والتزامها بتنفيذها سيصرف انتباهها عن محاولة تقليد المزايا التنافسية ولو لفترة معينة مما ينتج عنه نوع من الاستمرار النسبي لهذه المزايا.

**1- ديناميكية الصناعة:**

الحفاظ على الميزة التنافسية له ارتباط وثيق بشدة التجدد في صناعة معينة، حيث تميل إلى عدم الاستقرار في الصناعات التي تشهد معدلات عالية في تجديد المنتجات، حيث تكون دورة حياة المنتج فيها قصيرة، وتكون مستمرة في الصناعات التي لا تشهد تغيرات سريعة.

**المطلب الثاني: تطوير الميزة التنافسية وخصائصها**

إذا كانت الميزة التنافسية تسعى إلى الحفاظ على مزاياها التنافسية من خلال وضع مختلف العوائق أمام المنافسين فإنه قد يكون من أهم العوائق هو تطوير الميزة التنافسية، مما يشكل حاجزا أمام المؤسسات نظرا لسرعة تجدد الميزة لدى المؤسسة، ففي كل مرة تحاول المؤسسات المنافسة الوصول إلى سر الميزة المملوكة تجد نفسها أمام ميزة أخرى تضيفها المؤسسة إلى خصائص المنتج المقدم بما يتيح لها تحقيق رضا العميل من خلال القيمة المضافة وهذا ما يجعلها تكسب حصة مهمة من السوق.

<sup>(1)</sup> شارلز وجارث جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية، مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، طبعة 2007، ص217.

والمؤسسة وان كانت تعنى كثيرا بتطوير مزاياها التنافسية فإنه من المهم لها أن لا تغفل عن متابعة مختلف التغييرات الحاصلة في محيطها والتي تؤدي بها إلى الإضرار بميزتها التنافسية و للميزة التنافسية عدة خصائص محددة لها.

أولا: تطوير الميزة التنافسية:<sup>(1)</sup> وذلك من خلال

### 1- ظهور تكنولوجيا جديدة:

حيث يمكن أن يخلق التغيير التكنولوجي فرصا جديدة في مجالات متعددة كالتسويق الإلكتروني مثلا، وتظهر حاجة المؤسسة إلى تبني تكنولوجيا جديدة في المرحلة الأخيرة من حياة الميزة التنافسية من أجل تخفيض التكلفة أو تدعيم التميز مما يؤدي إلى خلق ميزة جديدة تحقق قيمة أكبر لدى العملاء؛

### 2- تطور حاجات المستهلك:

يشكل تغير احتياجات المستهلكين أو ظهور احتياجات أخرى لديهم خطرا على ما تمتلكه المؤسسة من مزايا، مما يدفع بالمؤسسة إلى تعديل مزاياها أو تنمية أخرى جديدة؛

### 3- تغير تكاليف المدخلات:

تواجه الميزة التنافسية خطر التغيير الجوهرى الذي يحدث في تكاليف المدخلات كاليد العاملة، المواد الأولية... الخ وعلى المؤسسة أن تحاول كيفية تعويض هذا الارتفاع من خلال التحكم أكثر في التكاليف أو جعل الزبون يشعر بقيمة إضافية يحملها المنتج؛

### 4- التغيير في القيود الحكومية:

وتتعلق أساسا بطبيعة القيود الحكومية في مجالات البيئة، مواصفات المنتج، مخططات التنمية وغيرها.

ثانيا: خصائص الميزة التنافسية؛ تتمثل خصائص الميزة التنافسية في أنها:

- تشتق من حاجات ورغبات الزبون.
- تقدم المساهمة الأهم في نجاح الأعمال.
- تقدم الملائمة الفريدة بين موارد المؤسسة والقرض في البيئة.
- طويلة الأمد وصعبة التقليد من قبل المنافسين.
- تقدم قاعدة للتحسينات اللاحقة.
- تقدم التوجيه والتحفيز لكل مؤسسة.
- بالإضافة إلى ذلك فقد وصفت الميزة التنافسية بأنها:

(1) نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 98، ص 99.

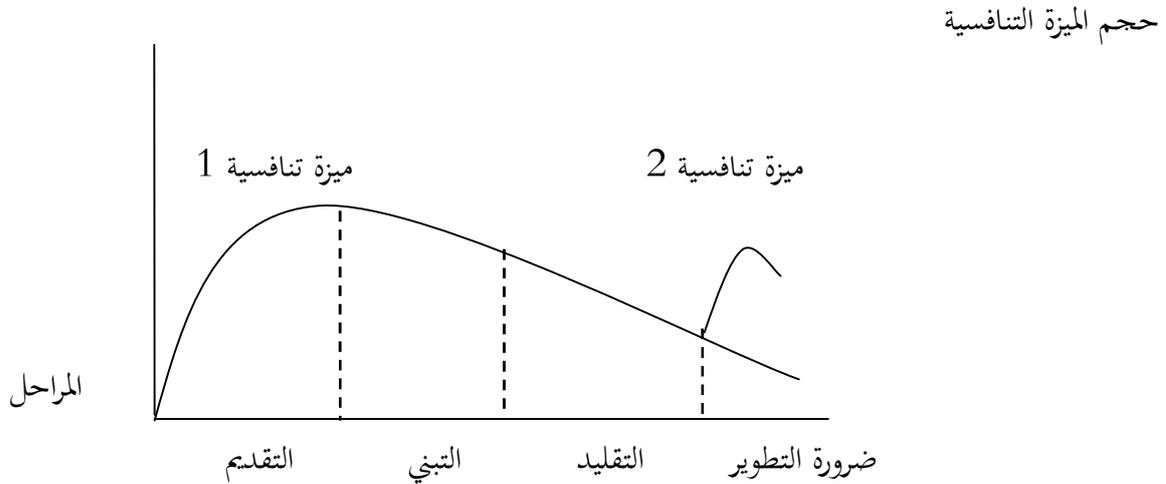
- تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- تتبع من داخل المؤسسة وتحقيق قيمة لها.
- تعكس في كفاءة أداء المؤسسة وفي أنشطتها أو في ما تقدم للعملاء أو كليهما.
- يجب أن تؤدي إلى التأثير في العلماء وتحفيزهم على الشراء ممن خلال إدراكهم الأفضلية فيما تقدم المؤسسة.
- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تفويرها وتجديدها.

**المطلب الثالث:** محددات الميزة التنافسية؛ تتحدد الميزة التنافسية من خلال العناصر التالية: 1

### أولاً: حجم الميزة التنافسية

يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تميز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، وكلما كانت الميزة أكبر، كلما تطلب جهوداً أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها. تملك الميزة التنافسية دورة حياة شأنها في ذلك شأن دورة حياة المنتجات الجديدة كما يوضحها الشكل التالي:

### الشكل رقم (06): دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 87.

ويمكن شرح المراحل السابقة فيما يلي: (1)

**1- مرحلة التقديم:** تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية؛ لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي والمالي. وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر، حيث يعزى ذلك إلى القبول الذي تحض به من قبل عدد متزايد من الزبائن؛

(1) عمار بوشناق، الميزة التنافسية للمؤسسة، مصادرها، تنميتها، تطويرها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

**2- مرحلة التبنى:** وتعرف الميزة هنا استقراراً نسبياً من حيث الانتشار، باعتبار أن المنافسين بدأوا يركزون عليها، وتكون الوفورات هنا أقصى ما يمكن.

**3- مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود؛ لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم. ومن ثمة انخفاض في الوفورات.

**4- مرحلة ضرورة التطوير:** وتأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً، عن أسس الميزة الحالية. وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة، فإنها تفقد أسبقيتها تماماً وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.

### ثانياً: نطاق التنافس

يتحدد من خلال ما يلي:<sup>(1)</sup>

**1- القطاع السوقي:** من حيث أنواع مخرجات المنظمة والمتعاملين معها، ومن ثم تحديد إذا ما كانت المنظمة تهدف إلى التعامل مع كل السوق أو جزء منه فقط.

**2- درجة التكامل الأمامي:** من خلال تحقيق مستوي عال من التكامل الأمامي نسبة للمنافسين يمكن من تحقيق مزايا التكلفة الأقل أو التميز.

**3- البعد الجغرافي:** يحدد الإطار الجغرافي الذي تنشط فيه المنظمة ويؤثر على تحقيق ميزة تنافسية بمنتج واحد في أماكن مختلفة؛

**4- قطاع النشاط:** يقصد به الصناعات التي تعمل في ظلها المنظمة ومدى الترابط بينها حيث أنه يفتح المجال لخلق مزايا تنافسية من خلال استغلال التسهيلات و التكنولوجيا و حتى الخبرة.

(1) فلاح حسين، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، طبعة 1، 2000، ص302.

## خلاصة الفصل:

من خلال عرض تنافسية المؤسسة، ومختلف العناصر المتعلقة بها من مفهوم ودعائم وكذلك تقديم الأنواع المختلفة لتنافسية المؤسسة مع تقديم الأهمية والأهداف، نجد أن تنافسية المؤسسة تحددها مؤشرات معينة وهذه المؤشرات على سبيل التعيين لا على سبيل الحصر، وتم عبر مرحلتين أساسيتين، حيث أن هناك استراتيجيات تتعلق بالتنافسية التي تحكمها بيئة معينة بعناصر مختلفة، وتتجاوزها قوى محيطة بالمؤسسة.

ولقد تم التطرق لعنصر الميزة التنافسية نظرا للاهتمام الكبير الذي يحظى به هذا العنصر، إضافة إلى ذلك فإنه في كثير من الأحيان يتم الخلط بينه وبين التنافسية فتعمدنا الإشارة إليه بصفة خاصة حتى لا نقع في هذا الخلط. وفي مجمل ذلك نجد أن رأس المال البشري يعتبر مصدر أساسي لفرض مكانة المؤسسة، ويرتبط نموها وتطورها بهذا الأصل ارتباطا وثيق الصلة. وفي الفصل التالي سنحاول إبراز دور نوع جديد من المحاسبة والذي يطبق على الموارد البشري، في تحسين تنافسية المؤسسة.

## الفصل الثالث

دراسة حالة آراء عينة من

المتخصصين (خبراء محاسبين،

محاسبين، أساتذة متخصصين، ...)

## تمهيد:

لقد حاولنا في الفصلين السابقين تقديم صورة عامة حول متغيرات الدراسة والمتمثلة في محاسبة الموارد البشرية وتنافسية المؤسسة من خلال طرح أهم العناصر لكل متغير.

وفي هذا الفصل عملنا على إسقاط الدراسة على أرض الواقع للوقوف على الحقائق الميدانية والملاحظة لمدى الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة، والنتائج التي تحقّقها للمؤسسة، من خلال دراسة آراء عينة من المتخصصين. حيث تم إجراء الدراسة على عينة البحث من خلال الاستمارة كأداة مساعدة في ذلك وجمع المعلومات وعرض نتائجها وتحليلها.

وبناء على ذلك فقد تم تقسيم هذا الفصل على الشكل التالي:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة
- المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
- المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

## المبحث الأول: منهجية الدراسة

يحتوي هذا المبحث على ثلاث مطالب، المطلب الأول يمثل أسلوب الدراسة من خلال منهج الدراسة، كيفية جمع البيانات، بناء الاستمارة وتبيين الأساليب الإحصائية المستخدمة، ومن خلال المطلب الثاني سنستعرض مجتمع الدراسة وعينتها.

## المطلب الأول: أسلوب الدراسة

## أولاً: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على الطريقة الافتراضية أين يتم البدء بعرض الإطار النظري لكل متغير في الدراسة، وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج الكمي أين تم تحويل البيانات المجمعة في جدول الاستمارة إلى صيغة أرقام، وتطبيق الأدوات الإحصائية من أجل اختبار الأثر الموجود بين المتغيرين المستقل والتابع.

## ثانياً: جمع المعلومات:

## 1- البيانات الثانوية:

وهي البيانات المحصلة من الكتب والرسائل والمذكرات وكذلك الملتقيات ومواقع الانترنت التي تناولت مواضيع عاجلت أحد متغيري الموضوع وذلك قصد وضع إطار نظري للموضوع بهدف تقديم صورة عامة عن الموضوع وتوضيح مختلف الجوانب المهمة فيه حتى يتسنى لكل من يطلع عن الموضوع معرفة أهم متغيراته.

## 2- البيانات الأولية:

وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استمارة خاصة بموضوع هذه الدراسة حيث غطت التساؤلات والفرضيات التي تستند عليها هذه الدراسة الحالية.

-تعريف الاستمارة (الاستبيان): تعد من أكثر وسائل جمع المعلومات فعالية وشيوعاً، وهو عن "أداة من أدوات البحث معدة لجمع البيانات بهدف الحصول على إجابات عن مجموعة من الأسئلة أو الاستفسارات المكتوبة في نموذج أعد لهذا الغرض".

## - إجراءات بناء الاستمارة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللكشف عن دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة قمنا بتصميم استمارة كأداة لجمع المعلومات من أفراد عينة الدراسة وتم تقسيم الاستمارة إلى ثلاث أقسام:

\* القسم الأول: يتضمن البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والمتمثلة في (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة والوظيفة).

\*القسم الثاني: يتضمن محور محاسبة الموارد البشرية ويتكون من (20) عبارة موزعة على ثلاث أبعاد كالتالي:

- الاستثمار في الموارد البشرية ويتكون من (4) عبارات
  - القياس المحاسبي للموارد البشرية ويتكون من (4) عبارات
  - أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية و يتكون من (12) عبارة
- \*القسم الثالث:

يتضمن محور تنافسية المؤسسة، ويتكون من (10) فقرات تشمل مختلف العناصر المهمة المتعلقة بتنافسية المؤسسة

- وقد تم وضع سلم لكرت الثلاثي لايجابات أفراد العينة ويظهر حسب الشكل التالي:

جدول رقم (01): جدول ليكرت ثلاثي الأبعاد

موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

ثالثا:مجتمع و عينة الدراسة:

1/مجتمع الدراسة:

بصفة عامة يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الأشخاص الذين يشكلون موضوع مشكلة الدراسة، وهو ما يعتبر المكان الطبيعي (و ليس المخبري) لوجود الظاهرة أو المشكلة البحثية والذي تدرس فيه مشكلة الدراسة، و هو ما يعبر من خلال بيانات و معلومات حولها يسعى الباحث أن يعمم عليها نتائج الدراسة.

أما مجتمع الدراسة الحالية فيتكون من مجموعة من الخبراء المحاسبين و المحاسبين و الأساتذة المتخصصين إضافة إلى وظائف أخرى على وجه العموم بشرط أن تكون هذه الوظائف ذات علاقة بالموضوع و ممثلة لعينة الدراسة ومتوافقة مع مجتمع الدراسة.

2/عينة الدراسة :

تعتبر العينة مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة و ممثلة لعناصر المجتمع أفضل تمثيل، بحيث يمكن تعميم نتائجها على المجتمع.

بعد تحديد المجتمع الأصلي للدراسة و المتكون من خبراء محاسبين، محاسبين، و أساتذة متخصصين، إضافة إلى وظائف أخرى و التي كما تمت الإشارة فقد تم اختيار وظائف تتجاوب وطبيعة الدراسة و انسجاما مع هدف الدراسة اعتمدت الباحثة على العينة الميسرة حيث تم توزيع استمارة الدراسة على أي فرد من عينة الدراسة حسب الفئات الوظيفية المحددة.

## 3/ حجم العينة:

من المتعارف عليه أنه كلما كان حجم العينة أكبر كلما كان أفضل و أكثر مصداقية و تمثيلا لمجتمع الدراسة إلا أننا لسنا مخيرين في ذلك نظرا لعدة اعتبارات لا إرادية حالت دون توزيع الاستمارات بعدد المجتمع، لذا قمنا باعتماد عينة أولية للدراسة بلغ عددها (50) استمارة ، و بعد تطبيق أداة الدراسة من خلال توزيعها ميدانيا أو عبر الموقع الإلكتروني لأفراد العينة استرجعنا (41) استمارة من أصل (50) الموزعة، و تم إلغاء (6) استمارات نظرا لعدم اكتمال الإجابات فيها، وبالتالي فقد أصبح عدد أفراد العينة الفعلية (35) استمارة كلها صالحة للتحليل.

## ✓ توزيع العينة حسب الجنس:

## الجدول رقم (02): توزيع العينة حسب الجنس

النسبة المئوية (%)	التكرار	الجنس
60	21	ذكور
40	14	إناث
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

يتبين أن نسبة الاستمارات المستردة من طرف الذكور بالعينة تقدر بـ 60% والتي بلغ عددها 21 استمارة بينما قدرت نسبة الاستمارات المستردة من قبل الإناث بـ 40% بما يقابل ما قيمته 14 فرد وهذه النسبة تبين أن نسبة الباحثين من الذكور أكبر من نسبة الباحثين من الإناث.

## ✓ توزيع العينة حسب العمر:

## الجدول رقم (03): توزيع العينة حسب العمر

النسبة المئوية (%)	التكرار	الفئات العمرية
3،14	5	أقل من 30
7،65	23	من 30 إلى 49
20	7	50 سنة فأكثر
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

تشير النتائج إلى أن نسبة الباحثين الذين تتراوح أعمارهم ما بين (30 إلى 49) سنة هم الفئة الأكبر من حيث متغير العمر حيث بلغت نسبتهم 7,65% بما يقابل 23 فرد، تم تليها فئة الذين تتراوح أعمارهم بين 50 سنة فأكثر بما نسبته 20%، لما يقدر بـ 7 أفراد أما بالنسبة للذين كانت أعمارهم أقل من 30 سنة فنسبتهم قدرت بـ 3,14% وهي تمثل ما قيمته 5 أفراد، ومنه يتضح أن غالبية الباحثين هم من الشباب الذين تتراوح أعمارهم من 30 سنة إلى 49 سنة.

✓ توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (04): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية (%)	التكرار	المؤهل العلمي
6,28	10	تقني سامي
1,37	13	ليسانس
3,14	05	مهندس
20	07	دراسات ما بعد التدرج
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

تشير النتائج إلى أن نسبة الباحثين المتحصلين على شهادة ليسانس هي 1,37% أي أن غالبية أفراد العينة متحصلون على شهادة الليسانس، أما الفئة التي تليها فهي فئة الأفراد المتحصلين على شهادة تقني سامي بنسبة 6,28%، أما نسبة الباحثين المتحصلين على دراسات ما بعد التدرج فقد بلغت 20%، وأما بالنسبة للباحثين المتحصلين على شهادة مهندس فق قدرت نسبتهم بـ 3,14%، ومنه يتضح أن كل من شهادة ليسانس والتقني سامي هما الشهاداتان اللتان يحملهما أغلبية أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (05): توزيع العينة حسب الوظيفة:

النسبة %	التكرار	الوظائف
8,8	3	خبير محاسبي
44,1	15	محاسب
17,6	6	أستاذ متخصص
29,5	11	أخرى
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

من خلال الجدول (05) يتضح أن متغير الوظيفة كانت النسبة الأكبر فيه تنتمي إلى وظيفة المحاسبين بنسبة 44,1% تليها وظائف أخرى بنسبة 29,5% ثم وظيفة الأستاذ المتخصص بنسبة 17,6% في حين تأتي وظيفة الخبير المحاسبي في الفئة الأخيرة بنسبة 8,8%.

✓ توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة:

الجدول رقم (06): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية (%)	التكرار	سنوات الخبرة
1,37	13	أقل من 5 سنوات
1,37	13	من 5 إلى 10
8,25	9	11 سنة فأكثر
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

من خلال النتائج يتضح أن أغلبية مبحوثي العينة تتراوح سنوات الخبرة لهم ما بين الفئتين أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات بنسب متساوية قدرت بـ 1,37% لكل فئة في حين بلغت نسبة المبحوثين الذين تتراوح سنوات الخبرة لهم من 11 سنة فأكثر بـ 8,25%.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية وأداة الدراسة و إجراءاتها

الفرع الأول: أساليب المعالجة الإحصائية:

تم معالجة البيانات باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المستخرجة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، وذلك بعد أن تمت عملية جمع البيانات ومن ثم فرزها وترميزها، والأساليب التي تم استخدامها في هذه الدراسة جاءت كما يلي:

1- لقياس مدى ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Alpha de Crombach) ومعامل الصدق لقياس الصدق البنائي.

2- تم استعمال معامل الارتباط بيرسون لمعرفة مدى وجود أية علاقة ارتباط معنوية بين متغيرات الدراسة وإبعادها ومعرفة مدى الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة.

3- تم استخدام جداول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لتمثيل الخصائص الديمغرافية والشخصية لأفراد مجتمع الدراسة.

4- حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري كمقياس النزعة المركزية من أجل وصف بعض متغيرات الدراسة.

الفرع الثاني: أداة الدراسة

- تمثل استمارة البحث المصدر الرئيسي لجمع البيانات والمعلومات لهذه الدراسة، والتي صممت في صورتها الأولية بعد الإطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد تم إعداد الاستمارة على النحو التالي:
- ✓ إعداد استمارة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
  - ✓ عرض الاستمارة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
  - ✓ تعديل الاستمارة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
  - ✓ تم عرض الاستمارة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
  - ✓ توزيع الاستمارة على جميع أفراد العينة مباشرة أو عبر البريد الإلكتروني لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- وقد تم تقسيم الاستمارة إلى قسمين كما يلي:

**القسم الأول:** البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة.

**القسم الثاني:** يتمثل في البيانات الموضوعية، وينقسم إلى محور خاص بحاسبة الموارد البشرية كمتغير مستقل، والذي يضم ثلاث أبعاد و هي كالتالي الاستثمار في الموارد البشرية ويتضمن هذا المحور (4) عبارات، أما البعد الثاني فهو يخص الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية ويتضمن (4) عبارات، وقد تم تخصيص المحور الثالث لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية الذي تضمن (12) عبارة. وفي المحور الثاني من الاستمارة تطرقنا لتنافسية المؤسسة كمتغير تابع والذي تضمن (10) عبارات.

وقد تم اعتماد مقياس للإجابة يتراوح من (1 إلى 3) والذي يدعى بسلم لكرات الثلاثي، بحيث كلما اقتربت الإجابة من (3) كلما تمت الموافقة على البعد. وفيما يلي سنوضح مدى صدق وثبات أداة بحثنا

**صدق وثبات أداة البحث**

**جدول رقم (07): معامل الثبات Alpha de Cronbach**

مجال القياس	عدد العبارات	معامل الثبات	صدق المحك
الاستثمار في الموارد البشرية	04	0,572	0,327
الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	04	0,741	0,549
أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية	12	0,517	0,267
صدق ثبات المتغير: محاسبة الموارد البشرية	20	0,714	0,509
صدق وثبات المتغير: تنافسية المؤسسة	10	0,641	0,410
الصدق والثبات العام للاستبيان	30	0,735	0,540

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام بالنسبة للاستمارة ككل عالي حيث بلغ 5,73% كما أن معاملات الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة مقبولة، وقد تراوحت بين 5,71% و 1,64% وهذا يدل على أن لجميع متغيرات الدراسة وأبعادها بدرجة مقبولة من الثبات، الأمر الذي يعني إمكانية الاعتماد عليها في دراستنا الميدانية، وهو ما يؤكد أيضاً صدق المحك الذي بلغ معاملته العام 54% بالنسبة للاستمارة ككل 50% بالنسبة لمتغير محاسبة الموارد البشرية 41% بالنسبة للتنافسية وكلها تعتبر معاملات مقبولة في مثل هذه الدراسات.

### 3 - صدق الاتساق الداخلي:

المقصود بصدق الاستمارة التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه، ومن أجل معرفة الصدق الداخلي للاستمارة والتعرف على مدى الاتساق الداخلي، تم حساب معامل ارتباط بارسون، (Corrélacion de Pearson) حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل بعد بالنسبة لكل بعد من أبعاد المتغير المستقل والتابع، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (08): معامل الاتساق الداخلي

مستوى الدلالة	معامل الاتساق الداخلي	مجالات اتساق أبعاد محاسبة الموارد البشرية
0,038	0,358*	أولاً: الاستثمار في الموارد البشرية
0,285	0,189*	ثانياً: الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية
0,721	0,064	ثالثاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

\*. دال عند مستوى 5%

يتضح من خلال الجدول السابق أن جميع قيم معاملات الارتباط لكل بعد من الأبعاد التي تقيس المتغير، هي قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وذلك دلالة على أن أبعاد القياس بالنسبة لكل بعد تمثل نطاق صادق للخاصية المراد قياسها وتمثله تمثيلاً جيداً وصادقاً، وبالتالي فإنه يدل على اتساق هذه الأبعاد، ومن ثم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للأداة بصفة كلية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة:

نتناول فيما يلي كل من التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات والذي يتم فيه الإجابة عن تساؤلات الدراسة باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس لكارث 1-3 الموضح في الجدول رقم (06) لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستبيان المتعلقة بمحور محاسبة الموارد البشرية ومحور التنافس، حيث يتم إستخدام مقياس ليكارت الثلاثي كما يلي: موافق (3نقاط)، محايد (2نقاط)، غير موافق (1نقطة).

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي في أي فئة يتم ذلك من خلال إيجاد طول المدى (3-1=2)، ثم قسمة المدى على عدد الفئات (2/3 = 0.66)، وبعد ذلك يضاف إلى الحد الأدنى للمقياس فتصبح الفئة الأولى (1-1.66) وهكذا لبقية الفئات، فيكون لدينا المقياس التالي:

- (1 - 1.66) القيمة التي تنحصر داخل مجال الفئة تعتبر إجابة غير موافق.
- (1.67 - 2.33) القيمة التي تنحصر داخل مجال الفئة تعتبر إجابة محايد.
- (2.34 - 3) القيمة التي تنحصر داخل مجال الفئة تعتبر إجابة موافق.

جدول رقم (09): مقياس الحكم على إجابات الأفراد

درجات الموافقة	فئات المتوسط الحسابي
غير موافق	(1 - 1.66)
محايد	(1.67 - 2.33)
موافق	(2.34 - 3)

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الأول: دراسة مستوى محاسبة الموارد البشرية و أبعادها: من خلال المراحل التالية

جدول رقم(10) الإجابة عن أسئلة بعد الاستثمار في الموارد البشرية

اتجاه الآراء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الخيارات			التكرار والنسبة	العبارات
			غير موافق	محايد	موافق		
موافق	0,462	2,71	00	10	25	التكرار	يوجد اهتمام من قبل المؤسسة لمعرفة و تحديد قيمة استثماراتها في الموارد البشرية.
			00	6,28	5,71	النسبة(%)	
موافق	0,563	2,47	1	16	18	التكرار	تنظر المؤسسة لمواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.
			9,2	7,45	4,51	النسبة(%)	
موافق	0,660	2,44	3	13	19	التكرار	تقوم المؤسسة بالترقية بين النفقات الجارية و النفقات الاستثمارية المتعلقة بالموارد البشرية.
			6,8	1,37	3,54	النسبة(%)	
محايد	0,781	2,24	7	12	16	التكرار	هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار الاستثمار ففي الموارد البشرية كمورد يحقق عوائد مستقبلية
			20	34.3	8,45	النسبة(%)	
موافق	0,305	2,463					الاستثمار في الموارد البشرية

توصلت النتائج إلى أن الاستثمار في الموارد البشرية قوي بمتوسط حسابي قدر بـ: 2,463 وانحراف معياري قدر بـ

0,305

الفرع الثاني: الإجابة عن أسئلة بعد الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية

جدول رقم(11):الإجابة عن أسئلة القياس المحاسبي للموارد البشرية

إتجاه الآراء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الخيارات			التكرار والنسبة	العبارات
			غير موافق	محايد	موافق		
محايد	0.751	2,26	6	13	16	التكرار	تهتم المؤسسة بالبيانات الخاصة بالأفراد بصفتهم موارد ذات قيمة.
						النسبة(%)	
محايد	0.692	2.33	4	14	17	التكرار	تتبع المؤسسة طرق و إجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.
			4,11	40	6,48	النسبة(%)	
موافق	0.646	2.35	3	16	16	التكرار	لا تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية من منظور التكلفة التاريخية
			6,8	7,45	7,45	النسبة(%)	
محايد	0.768	2.32	6	11	18	التكرار	يتوفر لدى المؤسسة نظام معلومات للموارد البشرية.
			1,17	4,31	8,51	النسبة(%)	
محايد	0.797	2.19	8	12	15	التكرار	لا تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية من منظور التكلفة التاريخية
			9,22	3,34	9,42	النسبة(%)	
محايد	0.215	2.289					القياس المحاسبي للموارد البشرية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

توصلت النتائج إلى أن تنافسية المؤسسة في بعد القياس المحاسبي للمؤسسة متوسطة ويرجع ذلك لعدم الفهم

الصحيح لطرق قياس الموارد البشرية و كذلك صعوبة تحديد قيمة الفرد.

الفرع الثالث: الإجابة عن أسئلة أهمية محاسبة الموارد البشرية

جدول رقم (12): الإجابة عن أسئلة أهمية محاسبة الموارد البشرية

اتجاه الآراء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإختيارات			التكرار والنسبة	العبارات
			غير موافق	محايد	موافق		
محايد	0,751	2,26	6	13	16	التكرار	إن قياس قيمة الأفراد بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف
			17.1	1,37	1,52	النسبة (%)	
موافق	0.746	2.44	5	9	21	التكرار	يعتبر قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية عامل مساعد للإدارة في تحديد مستوى رواتب الموظفين
			3,14	7,25	60	النسبة (%)	
موافق	0.699	2.36	4	13	18	التكرار	إن معرفة الإدارة لمقدار القيمة المالية للأفراد يفيدھا في عملية تقييم الموظفين
			4,11	37	4,51	النسبة (%)	
موافق	0.705	2.44	4	11	20	التكرار	إن معرفة الإدارة للقيمة المالية للموارد البشرية يرفع من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموظفين على المهام و الوظائف المختلفة.
			4,11	4,31	2,57	النسبة	
محايد	0.19	2.27	5	14	16	التكرار	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقييم الأداء البشري
			14.3	40	7,45	النسبة	
محايد	0.760	2.29	6	12	17	التكرار	معاملة الموارد البشرية كموارد فكرية يزيد من ولاء الأفراد العاملين
			1,17	3,34	6,48	النسبة	
موافق	0.662	2.47	3	12	20	التكرار	إن شعور الفرد بأنه يمثل احد الاستثمارات التي
			6,8	3,34	2,57	النسبة	

							تمتلكها المؤسسة يؤدي إلى رفع الروح المعنوية و المبادرة لديه
محايد	0,769	2,12	8	14	13	التكرار	إن عملية قياس قيمة الأفراد العاملين كأحد استثمارات المؤسسة يدفع إلى زيادة هذه القيمة من خلال الإبداع و تطوير الذات
			9,22	40	2,37	النسبة	
محايد	0,753	2,09	8	15	12	التكرار	من المفيد لمستخدمي القوائم المالية أن تعالج المعرفة و الخبرة و الكفاءة على أنها من الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة
			9,28	9,42	3,34	النسبة	
موافق	0,755	2,48	5	7	23	التكرار	إن تقديم معلومات عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية يؤثر على قرارات المستثمرين
			3,14	20	7,65	النسبة	
موافق	0.652	2,38	3	15	17	التكرار	معاملة الأفراد المتميزين كراس مال بشري يزيد أكثر في القيمة السوقية للمؤسسة.
			6,8	9,42	6,48	النسبة	
موافق	0,649	2,35	10	9	16	التكرار	هناك حاجة ماسة لتقييم رأس المال البشري والإفصاح عنه
			6,28	7,25	8,45	النسبة	
موافق	0,214	2,311					أهمية محاسبة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

توصلت النتائج إلى أن أهمية محاسبة الموارد البشرية قوية حسب عينة الدراسة بمتوسط حسابي 2,311 وانحراف معياري 0,214.

المطلب الثاني: دراسة مستوى تنافسية المؤسسة الاقتصادية

جدول رقم(13): جدول دراسة مستوى تنافسية المؤسسة

العبارات	التكرار والنسبة	الخيارات			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
		موافق	محايد	غير موافق			
تعمل المؤسسة على زيادة قيمتها من خلال الاستثمار في الموارد البشرية.	التكرار	23	9	3	2,56	0,660	موافق
	النسبة(%)	8,65	7,25	6,8			
تسعى المؤسسة لتعظيم ربحيتها من خلال التحكم في التكاليف مقارنة بالمنافسين	التكرار	17	15	3	2,38	0,652	موافق
	النسبة(%)	6,48	9,42	6,8			
تقوم المؤسسة بالإنفاق عن البحث و التطوير لتكوين أفراد قادرين على تعظيم ربحيتها.	التكرار	15	11	7	2,24	0,792	محايد
	النسبة(%)	8,48	4,31	20			
تميز المؤسسة بمهارات خاصة و كذا الخبرات التي تمتلكها مواردها البشرية.	التكرار	15	11	7	2,15	0,821	محايد
	النسبة(%)	9,42	4,31	7,25			
يساهم خلق القيمة بالنسبة للمستهلك في زيادة ولائه و تحسين قيمة المؤسسة.	التكرار	15	15	9	2,26	0,710	محايد
	النسبة(%)	9,42	42,9	3,14			
لدى المؤسسة موارد بشرية إبداعية تساهم	التكرار	21	12	2	2,53	0,615	موافق
	النسبة	60	3,34	7,5			

							في زيادة ربحيتها في فترات قصيرة .
محايد	0,706	2,22	5	15	15	التكرار	تعتبر المؤسسة أن
			3,14	9,42	9,42	النسبة	مواردها البشرية بمثابة موارد متقدمة تساهم كثيرا في خلق القيمة.
موافق	0,758	2,9	7	14	14	التكرار	تعني المؤسسة
			20	40	40	النسبة	باستقطاب الأفراد ذوي الكفاءات والمعرفة العالية.
محايد	0.836	2,29	8	8	9	التكرار	تهتم المؤسسة أكثر
			9,22	9,22	8,25	النسبة	بطرح منتجات جديدة و تنافسية.
محايد	0,781	2,24	7	12	16	التكرار	ترى المؤسسة أن جودة
			20	3,34	8,45	النسبة	منتجاتها من جودة مواردها البشرية.
محايد	0.221	2,305	9	11	15	التكرار	تنافسية المؤسسة
			7,25	4,31	9,42	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور للاستثمار في الموارد البشرية تحسين تنافسية المؤسسة من أجل اختبار هذه الفرضية لابد من حساب معامل بيرسون (Corrélation de Pearson) والذي يقيس مدى ارتباط تنافسية المؤسسة بالاستثمار في الموارد البشرية .

الجدول رقم(14): علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة والاستثمار في الموارد البشرية

		تنافسية المؤسسة
الاستثمار في الموارد البشرية	معامل الارتباط	0.372
	مستوى الدلالة	0.02
	N	35
* الارتباط دال عند مستوى 0.05 فأقل		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية بين تنافسية المؤسسة و الاستثمار في الموارد البشرية، بمعامل ارتباط 0,372 وهو ارتباط معنوي عند مستوى دلالة (0,02) وهو مستوى أقل من 5% ، مما يعني أنه كلما كانت عملية الاستثمار في الموارد البشرية أكبر أدى ذلك إلى مستوى أكبر لتنافسية المؤسسة.

**النتيجة 01:** رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تؤكد وجود دور للاستثمار في الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الاستثمار في الموارد البشرية وتنافسية المؤسسة" - اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور للقياس المحاسبي للموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة من أجل إختبار هذه الفرضية لابد من حساب معامل بيرسون (Corrélation de Pearson) والذي يقيس مدى ارتباط تنافسية المؤسسة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة والقياس المحاسبي للموارد البشرية

		تنافسية المؤسسة
القياس المحاسبي للموارد البشرية	معامل الارتباط	0.358
	مستوى الدلالة	0.03
	N	35
* الارتباط دال عند مستوى 0,05 فأقل		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (19) spss

يبين الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية بين تنافسية المؤسسة والقياس المحاسبي للموارد البشرية بمعامل ارتباط 0.562 وهو ارتباط معنوي عند مستوى من الدلالة (03،0) وهو مستوى أقل 5% مما يدل على أنه كلما قامت المؤسسة بالقياس المحاسبي لمواردها البشرية كلما انعكس ذلك إيجابيا على تنافسيته.

**النتيجة 02:** رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تنافسية المؤسسة و القياس المحاسبي للموارد البشرية"

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لمحاكاة الموارد البشرية أهمية في تحسين تنافسية المؤسسة. من أجل اختبار هذه الفرضية لابد من حساب معامل بيرسون (Corrélation de Pearson) والذي يقيس مدى ارتباط تنافسية المؤسسة بأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): علاقة الارتباط بين تنافسية المؤسسة وأهمية محاسبة الموارد

البشرية

		تنافسية المؤسسة
أهمية محاسبة الموارد البشرية	معامل الارتباط	0.189
	مستوى الدلالة	0.028
	N	35
* الارتباط دال عند مستوى 0.05 فأقل		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss19)

يبين الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية بين الميزة التنافسية وعملية التحفيز بمعامل ارتباط 0.552 وهو ارتباط معنوي عند مستوى من الدلالة (0.002) وهو مستوى أقل من 1% مما يعني أنه كلما قامت المؤسسة بإعطاء أهمية أكبر لمحاكاة الموارد البشرية انعكس ذلك إيجابيا على تنافسيته.

**النتيجة 03:** رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية تنافسية المؤسسة وأهمية محاسبة الموارد البشرية"

## المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة و التوصيات

يحتوي هذا المبحث على ثلاث مطالب، نستهلها بتفسير نتائج الدراسة كمطلب أول، ثم نستعرض تفسير اختبار الفرضيات كمطلب ثاني، ونحاول إعطاء بعض التوصيات و الدراسات المستقبلية في المطلب الثالث

## المطلب الأول: تفسير نتائج الدراسة

- تفسير النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية للمبحوثين:

**1/ الجنس:** من خلال النتائج يتبين أن نسبة الذكور في عينة الدراسة أكبر من نسبة الإناث وهذا لا يعني عدم تجاوب فئة الإناث مع أسئلة الاستبيان ولكن يرجع ذلك لطبيعة الوظائف المعتمدة والتي في العادة تشغلها فئات ذكورية، تفضيل الفئات الذكورية لهكذا وظائف، إمكانية الفئات الذكورية التعامل في هكذا وظائف

**2/ العمر:** نجد أن الفئات العمرية لمبحوثي الدراسة تركزت في الفئة ما بين 30 إلى أقل من 49 سنة ويرجع ذلك حسب الباحثة إلى أن هكذا وظائف يكون أغلب الموظفين فيها في مستويات عمرية كهذا المستوى بحكم دقة هذه الوظائف وكبر مسؤوليتها.

**3/ المؤهل العلمي:** في متغير المؤهل العلمي أن حملة شهادة ليسانس هم الفئة الأكبر في حين أن باقي الشهادات كانت بنسب متقاربة ويرجع ذلك لكون فئة حملة شهادة ليسانس هم الفئة التي كانت أكثر تواجدا وتفاعلا

**4/ سنوات الخبرة:** إن سنوات الخبرة في الأقل من 5 سنوات و سنوات الخبرة من 5 إلى 10 سنوات جاءت متساوية و يرجع ذلك بالنسبة للباحثة إلى وجود دفعة جديدة شغلت مناصب للدفعة السابقة وبالتالي نجد تساوي الدفعتين في النسبة واختلافهما في سنوات الخبرة.

**5/ الوظيفة:** نلاحظ أن النسبة الأكبر سجلت في فئة المحاسبين وذلك لكون هذه الفئة الأقرب للباحث والأكثر تجاوبا مع محتويات الاستمارة و مع هذا النوع من المحاسبة تليها فئة الوظائف الأخرى و يرجع ذلك لإمكانية توفر عدد كبير من هذه الفئة كونها لا تخضع لشروط محددة جدا، ثم تليها وظيفة الأستاذ المتخصص و يرجع ذلك لكون هذه الفئة يمكن أن تكون على مستوى كل المؤسسات، و في الأخير تأتي فئة الخبراء المحاسبين بالنسبة الأقل، ويرجع ذلك لكون هذه الفئة صغيرة مقارنة بالفئات الأخرى، إضافة إلى صعوبة الاتصال بها.

-فيما يخص أبعاد محاسبة الموارد البشرية فإنه تم التوصل وجود علاقة بين هذه الأبعاد وتنافسية المؤسسة مما يعني أن لهذه الأبعاد دور في تحسين تنافسية المؤسسة.

## المطلب الثاني: تفسير نتائج اختبار الفرضيات

من خلال نتائج متغير محاسبة الموارد البشرية على متغير تنافسية المؤسسة تم التوصل إلى أن:

1/ تفسير الفرضية الفرعية الأولى: وجود علاقة طردية بين الاستثمار في الموارد البشرية وتنافسية المؤسسة وذلك يعني أنه كلما استثمرت المؤسسة في مواردها البشرية كلما حققت لها مركز تنافسي أفضل وذلك راجع لارتفاع الروح المعنوية وزيادة الولاء لدى الأفراد عند شعورهم أنهم استثمارات و ليس تكاليف تتحملها المؤسسة .

2/ تفسير الفرضية الفرعية الثانية: التوصل إلى أن للقياس المحاسبي للموارد البشرية أثر على تنافسية المؤسسة يدل على أن الأفراد يرغبون في معرفة قيمتهم المالية و مدى مساهمتهم في تنافسية المؤسسة وصناعة مكانتها، إضافة إلى أن القياس المحاسبي للموارد البشرية يمنح للمؤسسة مقياس كمي لقيمة مواردها البشرية بما يساهم في نجاح قراراتها.

3/ تفسير الفرضية الفرعية الثالثة: أما عن أهمية محاسبة الموارد البشرية فهي تحقق نتائج ايجابية للمؤسسة و الأفراد العاملين بها و كذا المستثمرين و ذلك ما أكدته استجابة أفراد العينة لمخاور هذا العنصر.

4/ تفسير الفرضية الرئيسية: من خلال نتائج الاستمارة نجد أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة الموارد البشرية وتنافسية المؤسسة، ويرجع ذلك حسب الباحثة إلى الأبعاد المكونة للمتغير المستقل ومدى تأثيرها على تنافسية المؤسسة.

### المطلب الثالث: التوصيات و الدراسات المستقبلية:

#### أولاً: التوصيات:

استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها تم التوصل إلى التوصيات التالية:

- العنصر البشري مهم جدا على مستوى المؤسسة لذلك يجب الاهتمام به بقياس قيمته من حيث الاستقطاب و كذلك تقدير قيمته الاقتصادية.
- ضرورة التفرقة بين النفقات الجارية للموارد البشرية التي يتم تحميلها على نفس الفترة والنفقات التي يتم رسمتها وتظهر ضمن أصول المؤسسة.
- في حال تطبيق محاسبة الموارد البشرية يفضل تحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية بناء على مبدأ التكلفة التاريخية لكونه أكثر موضوعية وسهولة تطبيقه ويعتبر أكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات و قياس قيمتها و إبراز أهميتها للإدارة و الأفراد العاملين.

#### ثانياً: دراسات مستقبلية:

- دراسة مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الحكومية الجزائرية.
- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية والولاء الوظيفي للأفراد.
- دراسة مدى إمكانية إدراج قيمة مالية للموارد البشرية في تقارير المؤسسة

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نجد أن ثمرة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، و وضع مقياس كمي لها يحقق للمؤسسة جملة من الأهداف والمزايا، فالأول يكمل الآخر والعكس صحيح في شكل علاقة طردية، فكلما زادت وتحسنت مقاييس الموارد البشرية التي تعبر عن أدائها.

لقد تم في هذا الفصل عرض عينة الدراسة ومختلف إجاباتها حول عبارات الاستبيان وبعد معالجة البيانات المتحصل عليها التي أظهرت وجود دور لمحاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة، فكانت الأبعاد الممثلة للمتغير المستقل هامة ومؤثرة في نظر عينة الدراسة.

الخطامة

## الخاتمة

إن محاسبة الموارد البشرية تعتبر من المواضيع التي أصبحت محل اهتمام الباحثين في الوقت الحالي، وذلك لما يميزها من خصوصية وهي كونها محاسبة تُعنى بنوع خاص من الأصول، والمتمثلة في الأصول البشرية، وبحكم أن المؤسسات تنفق أموالاً كبيرة من أجل تطوير وتدريب وتأهيل الأفراد وغيرها، فإن هذه الإنفاقات تنفق على شكل استثمارات في الموارد البشرية.

يقوم بنجاح المؤسسات بدرجة كبيرة على مواردها البشرية، على اعتبار أن المورد البشري هو المورد الذي بإمكانه تفعيل مختلف الموارد، وتعتمد المؤسسة في فرض مكانتها على مواردها المميزة و التي تصنع الفارق للمؤسسة بحكم خبرتها كفاءتها التي تزداد وتنمو بمرور الزمن، وهذا ما يميز الأصل البشري عن باقي الأصول والتي تنقص وتتدهور قيمتها مع مرور الزمن.

إن اعتماد المؤسسة لمحاسبة عن مواردها البشرية يمنح لها فرصة لتحديد القيمة المالية لهذه الموارد وبالتالي تسهيل مهمة التوظيف ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب، والمؤسسة من خلال تحديد القيمة المالية لمواردها البشرية تستطيع تحديد الأفراد المتميزين والذين بإمكانهم صنع مكانة تنافسية للمؤسسة وتحقيق ميز تنافسية لها. ومن خلال القيام بتوزيع استمارة الدراسة على العينة تم التوصل للنتائج التالية:

## أولاً: النتائج النظرية: تم التوصل إلى

- أنه يمكن تطبيق جزء كبير من خصائص الأصول على الموارد البشرية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة في تحسين قرارات التوظيف.
- هناك مجموعة من المعايير التي يجب توفرها في العنصر حتى يمكن اعتباره أصلاً.
- توجد مجموعة نماذج لقياس الموارد البشرية تسمح للمؤسسة بتحديد قيمة مواردها البشرية.
- يساعد نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على جمع المعلومات الخاصة بمواردها البشرية.

## ثانياً: النتائج التطبيقية: أظهرت الدراسة التي قمنا بها مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

- أظهرت الدراسة أن هناك غياب كبير للوعي بمحاسبة الموارد البشرية .
- ظهور رغبة كبيرة لدى الأفراد لمعرفة قيمتها المالية وتقدير قيمة مساهمتها في المؤسسة.
- أما عن نتائج تحليل الاستمارة فقد أظهرت النتائج وجود علاقة قوية بين محاسبة الموارد البشرية كمتغير مستقل و تنافسية المؤسسة كمتغير تابع، وفي حالة تحليل كل بعد لمحاسبة الموارد البشرية على حدى نجد كذلك علاقة ارتباط قوية مما يعني تمثيل هذه الأبعاد تمثيلاً صحيحاً.

ثالثا: دراسات مستقبلية:

- دراسة مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الحكومية الجزائرية.
- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية والولاء الوظيفي للأفراد.
- دراسة مدى إمكانية إدراج قيمة مالية للموارد البشرية في تقارير المؤسسة

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً: العربية

الكتب:

- 1- احمد موسى، دراسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، مصر، 1979.
- 2- محمد عبد الوهاب السعيد، ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، 1984
- 3- ممدوح عبد الحميد، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، 2005
- 4- ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، دار صفاء، عمان، الأردن، 2008
- 5- على رمضان، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية متقدمة، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن 1997.
- 6- سلامة نبيل: بحث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء، بورسعيد، مصر، 1999
- 7- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003
- 8- وليد ناجي الخيالي، نظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المقترحة في الدانمرك، 2007
- 9- أبو المكارم وصفي، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2004.
- 10- خالد عبد الرحيم الهادي، إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010
- 11- حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، ط1، عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2009.
- 12- غلاب حسن أحمد، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التاج، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر.
- 13- علي السلمي، "إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية"، دار غريب للنشر، القاهرة، مصر، 2001.

الرسائل و المذكرات:

- 14- ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية بالبصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبية.
- 15- حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، المبررات والمبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010،
- 16- سناء عبد الهادي المجعدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

- 17- نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، دراسة تطبيقية جامعة القادسية (السنة غير مذكورة)، العراق
- 18- حسين عبد الجليل آل عزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمرك، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010.
- 19- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 20- عمار بوشناق، الميزة التنافسية للمؤسسة، مصادرها، تميتها، تطويرها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 21- حيدر معلي فهمي، نظم المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 22- ثامر البكري، استراتيجيات التسويق، دار اليازوري، عمان، 2008.
- 23- مصطفى محمود أبوبكر، الموارد البشرية: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية مصر، 2004.
- 24- شارلز وجارث جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية، مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، طبعة 2007.
- 25- فلاح حسين، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، طبعة 1، 2000

مواقع الانترنت:

- 26- Haman Resource Accounting. Meaning. Definition. Objectives and limitations smite.
- 27- hant، Day: 11/03/2017. H: 22:21 عن الموقع [www.yourartihelibrary.com](http://www.yourartihelibrary.com)
- 28- كمال حسين جمعة، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، عن الموقع:  
[ww.iasjzfunc=fulltext et ald=52794](http://ww.iasjzfunc=fulltext et ald=52794)
- 29- أيمن عبد الله محمد أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، على الموقع:  
<https://hou83m.wordpress.com>
- 30- عن الموقع: [bohotti.blogspot.com](http://bohotti.blogspot.com)
- ثانياً: باللغة الأجنبية
- 31- Kumar Deepak، Human Resource planing، Exel Book،N.Delhi،(I)،2002.

- 32- Flamholtz. E.G.Human Resources Accounting: Advances in concepts, Methods, and Applications, third edition; "kluwer Academic Publishers". USA.
- 33- chartence rowena vanzyl ; intellectual capital and marking strategy interseet for increased, su stainable competitive adoantage, desseration sunbmetted in fulfillement of the requentents for the degree magister commerce in strategic managment, university of johansboury, south africa, 2006.
- 34- Flamhottz Eric, should yur orgamization attempt to value et its haman resoucess, califormia mangenemt review, vol 14, N02. 1971.

الملتقيات والجرائد و المجلات:

- 35- بوجمان عادل، قريشي محمد، ربيحة قوادرية، رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية، المنطلقات الفكرية والتحديات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان محاسبة الموارد البشرية كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، يومي 24/23 فيفري 2016
- 36- طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2013
- 37- رمضان محمد، على غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، المملكة العربية السعودية ، العدد 17، 1992.
- 38- خنشور جمال، سلطان موني، محاسبة الموارد البشرية الأهمية و الفوائد ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، تحت عنوان محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد ، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، يومي 24، 23 فيفري 2016.
- 39- قورين حاج قويدر ، التأصيل و القياس الحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة ، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 15 جوان 2014
- 40- عبابسة الهاشمي، عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم " 38 " ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية تحت عنوان " محاسبة الموارد البشرية ، كلية الاقتصاد قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر يومي 24/23 فيفري 2016.
- 41- نوري منير ، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة في ظل العولمة الاقتصادية ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا العدد 4، جامعة الشلف، الجزائر.

اللاحق

# قائمة الأساتذة المحكمين

رقم	الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	مكان العمل
1	بوجان عادل	أستاذ محاضر	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
2	سعيد عبد الحليم	أستاذ محاضر	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
3	علوان أمين	أستاذ مساعد	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
4	أيمن عبد الله محمد أبو بكر	أستاذ مساعد	جامعة أ بو ظي - الإمارات-

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

السنة الجامعية: 2017/2016

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الطالبة: علية كريمة/سنة ثانية ماستر

المشرف: د. عامر الحاج

تخصص فحص محاسبي

## استمارة بحث

السلام عليكم و رحمة الله

نضع بين أيديكم استمارة خاصة بدراسة تدخل ضمن متطلبات إعداد مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي والمعونة ب: دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة على مستوى مجموعة من المؤسسات، لذا نرجو التكرم بقراءة عبارات الاستمارة بدقة و الإجابة عنها بكل حيادية وموضوعية، و ستكون دقة إجاباتكم مساهمتكم عوناً في التوصل إلى نتائج موضوعية.

مع التأكيد أن المعلومات التي تقدمونها ستكون محل السرية التامة و لن تستخدم لغير أغراض البحث العلمي.

الرجاء من سيادتكم وضع الإشارة (√) أمام الاختيار الذي ترونه مناسب،

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير.

أولاً: البيانات الشخصية

أرجو تعبئة البيانات التالية

● الجنس :

ذكور  أنثى

● العمر :

أقل من 30 سنة  من 30 إلى 49 سنة  من 50 سنة فأكثر

● المؤهل العلمي :

تقني سامي  ليسانس  مهندس  دراسات ما بعد التدرج

● سنوات الخبرة :

أقل من 05 سنوات  من 05 إلى 10 سنوات  11 سنة فأكثر

● الوظيفة :

خبير محاسبي  محاسب  أستاذ متخصص  أخرى

## ثانيا: البيانات الموضوعية

## المحور الأول: محاسبة الموارد البشرية:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
<b>الاستثمار في الموارد البشرية</b>				
1	يوجد اهتمام من قبل المؤسسة لمعرفة و تحديد قيمة استثماراتها في الموارد البشرية.			
2	تنظر المؤسسة لمواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.			
3	تقوم المؤسسة بالترقية بين النفقات الجارية و النفقات الاستثمارية المتعلقة بالموارد البشرية			
4	هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار الاستثمار في المورد البشري كمورد يحقق عوائد مستقبلية.			
<b>الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية</b>				
1	تهتم المؤسسة بالبيانات الخاصة بالأفراد بصفتهم موارد ذات قيمة.			
2	تعمل المؤسسة على تسجيل بيانات الموارد البشرية.			
3	تتبع المؤسسة طرق و إجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.			
4	لا تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية من منظور التكلفة التاريخية.			
<b>أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية</b>				
أولا	❖ بالنسبة لإدارة المؤسسة:			
1	إن قياس قيمة الأفراد بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف.			
2	يعتبر قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية عامل مساعد للإدارة في تحديد مستوى رواتب الموظفين			
3	إن معرفة الإدارة لمقدار القيمة المالية للأفراد يفيدها في عملية تقييم الموظفين			
4	إن معرفة الإدارة للقيمة المالية للموارد البشرية يرفع من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموظفين على المهام و الوظائف المختلفة.			
ثانيا	❖ بالنسبة للأفراد العاملين:			
1	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقييم الأداء البشري.			

2	معاملة الموارد البشرية كموارد فكرية يزيد من ولاء الأفراد العاملين.		
3	إن شعور الفرد بأنه يمثل أحد الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة يؤدي إلى رفع الروح المعنوية و المبادرة لديه.		
4	إن عملية قياس قيمة الأفراد العاملين كأحد استثمارات المؤسسة يدفع إلى زيادة هذه القيمة من خلال الإبداع و تطوير الذات		
ثالثا	❖ بالنسبة لقرارات المستثمرين:		
1	من المفيد لمستخدمي القوائم المالية أن تعالج المعرفة و الخبرة و الكفاءة التي يمتلكها العاملون على أنها من الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة.		
2	إن تقديم معلومات عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية سيؤثر على قرارات المستثمرين		
3	معاملة الأفراد المتميزين كرأس مال بشري يزيد أكثر في القيمة السوقية للمؤسسة.		
4	هناك حاجة ماسة لتقييم رأس المال البشري و الإفصاح عنه		

#### المحور الثاني: تنافسية المؤسسة

1	تعمل المؤسسة على زيادة قيمتها من خلال الاستثمار في الموارد البشرية.		
2	تسعى المؤسسة لتعظيم ربحيتها من خلال التحكم في التكاليف مقارنة بالمنافسين.		
3	تقوم المؤسسة بالإفناق عن البحث و التطوير لتكوين أفراد قادرين على تعظيم ربحيتها.		
4	تتميز المؤسسة بمهارات خاصة و كذا الخبرات التي تمتلكها مواردها البشرية.		
5	يساهم خلق القيمة بالنسبة للمستهلك في زيادة ولائه و تحسين قيمة المؤسسة.		
6	لدى المؤسسة موارد بشرية إبداعية تساهم في زيادة ربحيتها في فترات قصيرة		
7	تعتبر المؤسسة أن مواردها البشرية بمثابة موارد متقدمة تساهم كثيرا في خلق القيمة.		
8	تعتني المؤسسة باستقطاب الأفراد ذوي الكفاءات والمعرفة العالية.		
9	تهتم المؤسسة أكثر بطرح منتجات جديدة و تنافسية.		
10	ترى المؤسسة أن جودة منتجاتها من جودة مواردها البشرية.		