

## Research Article

## Open Access



# مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية

عبدالحفيظ حمد عبدالحفيظ بوسهل<sup>2</sup>

\*رزق الله مصباح رزق الله عبد الله<sup>1</sup>

الباحث الاول<sup>1</sup>: قسم المحاسبة،  
جامعة بنغازي، ليبيا.

الباحث الثاني: قسم المحاسبة،  
الاكاديمية الليبية للدراسات العليا –  
فرع أجدابيا، ليبيا.

**المستخلاص:** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية، وتمثلت هذه المقومات في مدى الوعي والإدراك لدى الإدارة العليا بأهمية محاسبة الموارد البشرية، مدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، ووجود نظام محاسبي يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، وتم توزيع 166 استبانة على المدراء الماليين وموظفي قسم المحاسبة والمراجعة الداخلية في شركات النفط الليبية التي مثلت عينة الدراسة، وتم استرداد 130 استبانة قابلة للتحليل، وتم تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي، واختبارت لعينة واحدة. وأوضحت نتائج الدراسة بأن يوجد إدراك لأهمية محاسبة الموارد البشرية من قبل الإدارة العليا للشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط في دولة ليبيا، ويوجد بعض الاهتمام بالقياس المحاسبي، ويوفر النظام المحاسبي بالشركات النفط الليبية على الأقل الحد الأدنى من إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية. لذلك توصي الدراسة شركات النفط الليبية بالإسراع في وضع خطط وبرامج لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، شركات النفط الليبية، نظام محاسبة الموارد البشرية

**\*Corresponding author:**  
Rezgalla Abdalla, E-mail  
addresses: [rezg100@yahoo.com](mailto:rezg100@yahoo.com) Accounting Department, Benghazi University, Benghazi, Libya.

**Second Author:** Hafied Bu-Shl, E-mail addresses: [Hafied@gmail.com](mailto:Hafied@gmail.com) Accounting Department, Libyan Academy of Higher Education – Ajdabya Branch , Benghazi, Libya.

**Received:**  
Mar 2025

**Accepted:**  
May 2025

**Publish online:**  
June 2025

## The Extent of The Availability of The Elements of Applying Human Resource Accounting in the Libyan Petroleum Companies.

Rezgalla Abdalla

Hafied Bu-Shl,

**Abstract:** The study aimed to identify the extent of the availability of the elements of applying human resource accounting in Libyan petroleum companies, through pointing out the most important elements, which were the extent of awareness of the senior management regarding the importance of human resource accounting, and the extent of the interest in the accounting measurement of human resources, and finally the appropriateness of the current accounting systems in Libyan petroleum companies to applying human resources accounting. To achieve the purpose of the study, the descriptive approach was used, 166 questionnaires were distributed on financial managers and the employees of the accounting department and internal audit department of Libyan petroleum companies, 130 responses were returned and was used in the descriptive statistics and inferential statistics. The findings indicated that, there is an awareness of the importance of human resources accounting, and showed administrations' interest in accounting measurement of human resources, and there is accounting systems in selected companies provides at least the minimum possibility of applying human resources accounting.

**Keywords:** Human Resources Accounting, Libyan Oil Companies, Human Resources Accounting System



## 1. مقدمة:

منذ اندلاع الثورة الصناعية والعالم يشهد اقتصاداً متظولاً يحتاج إلى تقنيات عالية المستوى، وقد أطلق على الاقتصاد الحديث القائم على التكنولوجيا مصطلح "الاقتصاد القائم على المعرفة" The knowledge-based economy. ويُعرف اقتصاد المعرفة على أنه "الثروة الاقتصادية التي تنشأ من خلال خلق وإنتاج ونشر واستخدام المعرفة والمنتجات القائمة على المعرفة"، ويطلق عليه أيضاً اقتصاد المعلومات (Illesanmi et al, 2017) information economy. وفي ظل اقتصاد المعرفة أصبح رأس المال البشري يمثل قيمة عالية من أصول المؤسسة فمثلاً شركة Microsoft تمتلك رأس مال بشرى يقدر بـ 500 دولار ويعتقد أن أصول البنية التحتية تمثل 1% فقط من هذا الرقم، كما أن شركة IBM تحقق إيرادات تتجاوز مليار دولار كعوائد متربعة عن براءات الاختراع (العامامي، 2014).

إن تكوين رأس مال بشرى وتنميته وتدريبه أصبح حاجة ضرورية للمحافظة على قيمة المؤسسة وقدرتها التافسية ولهذا أصبحت المؤسسات تستثمر أموالاً كبيرة في توظيف العمال المهرة وكذلك في برامج التدريب والتطوير الخاصة بهم، ونظراً لذلك فقد أصبح رأس المال البشري واحداً من بين أهم المسائل الأساسية التي يجب على المحاسبة التفاعل معها بهدف إعطاء صورة صادقة عن أداء الوحدة الاقتصادية (أبوزالة، 2005: 2).

من أجل ذلك تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات الازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والمتمثلة في الاستخدام الأمثل للعنصر البشري في المؤسسة، فهي تقوم على رسملة نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مسبقة، بدلاً من اعتبارها أعباءاً تُحمل على نتيجة الدورة المحاسبية (حداد، 2015). وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية محاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية". (American Accounting Association, 1973: 189)

وعن واقع محاسبة الموارد البشرية في ليبيا يشير (الشريف، 2013) إلى أن معظم الوحدات الاقتصادية الليبية لم تعطي الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية وهذا أدى إلى حدوث قصور في نظم المعلومات المحاسبية. من هذا المنطلق تشق هذه الدراسة طريقها للتعرف على مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية المملوكة للمؤسسة الوطنية للنفط بدولة ليبيا.

### 1.1 الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة التي تناولت موضوع محاسبة الموارد البشرية والتي تمكن الباحثان من الاطلاع عليها، إلى دراسات أخرىت في البيئة العربية، والبيئة الأجنبية، والبيئة الليبية. فمثلاً عربياً هدف دراسة (سالم، 2008) إلى التعرف على الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة. ومن خلال استخدام المنهج الوصفي، أوضحت نتائج هذه الدراسة بأنه يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال بالمدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية واتفقوا المبحوثين أن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات الواردة في التقارير، وإن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

وأقامت دراسة (المطيري، 2010) إلى التعرف على مدى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بالكويت، ومبررات ومبادئ ومعوقات التطبيق. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيانه تكونت من (25) فقرة وذلك لجمع المعلومات الأولية من أفراد عينة الدراسة. وقد تكونت عينة الدراسة من 60 من المدراء الماليين بالإضافة إلى 23 وسيطاً مالياً و 60 مراجعاً خارجياً من المكاتب التي تتولى مراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت. وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها، تأييد المبررات التي قدمتها الدراسة لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة بالكويت تأييداً متوسطاً في العموم. أما على مستوى الفئات التي تشملها عينة الدراسة فقد كانت فئة المدراء الماليين هي الأكثر تأييداً، أما فئة المراجعين الخارجيين فقد كانت هي الأقل تأييداً.

أيضاً دراسة (جود وعدي، 2012) التي هدفت إلى معرفة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة وأعدت استماراً استبياناً وزوّجت على عدد من العاملين في أقسام الحسابات بالمراكز الوظيفية: (مدير حسابات، محاسب، مراجع، معاون محاسب)، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المتبّع حالياً يمكن من استخدام وتطبيق محاسبة الموارد البشرية بالرغم من وجود تحفظاته بعض القصور.

هدفت دراسة (الصقر، 2013) إلى إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها، حيث اعتمد الباحث على الأسلوب الاستقصائي باستعمال استمار استبيان تم تصميمها وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة وقد تبين للباحث أن الشركات العراقية عامّةً ليس لديها معرفة بمحاسبة الموارد البشرية، كما تبين أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية سيؤدي إلى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الاستثمارية، أيضاً توصل الباحث إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات قد يساعد الادارة في عملية اتخاذ القرارات وبشكل كبير.

وأقام (راضي، 2014) بالتعرف على إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات العراقية من خلال عينة البحث (جامعة القادسية). وقد تم إعداد استمار استبيان تم توزيعها على عينة شملت (64) من المدراء وبعض العاملين بأقسام ووحدات المالية والرقابة والمراجعة الداخلية في جامعة القادسية؛ وقد توصل الباحث لعدة نتائج أهمها، أهمها أن محاسبة الموارد البشرية لا يحظى باهتمام كبير لدى إدارة الجامعة كما أنها لا تسعى إلى تطبيقها، وجدت الدراسة أيضاً أن النظام المحاسبي المطبق في الجامعة لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل عام، وذلك لعدة أسباب منها صعوبات في عملية قياس قيمة الموارد البشرية لتقاول قراراتها، وكذلك وجود صعوبات قانونية في عملية اعتبار الموارد البشرية أصولاً، كما أن النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول البشرية وبالتالي يصعب تطبيق الاستفاذة على الموارد البشرية، وبالتالي عدم إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة حالياً، وذلك لعدم توفر مستلزمات تطبيقها، ولكن يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية لا تزال في إطارها النظري ولم تجد الدعائم الأساسية لتطبيقها في الواقع العملي.

هدفت دراسة (ماصدة، 2015) إلى التعرف على مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات الحكومة بقطاع غزة، وذلك من خلال تبيان المفاهيم والأهمية التي تتطوي عليها محاسبة الموارد البشرية وكذلك بيان نماذج القياس الخاصة بها وطرق تقييمها ومعرفة مدى توافرها في تلك المؤسسات. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمار استبيان خاص لاستطلاع آراء عينة تمثل آراء مجتمع الدراسة البالغ عددها (941) موظف حكومي. ومن أهم نتائج الدراسة هي أن النظام المحاسبي في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة لا يلبي كل متطلبات محاسبة الموارد البشرية، كما أن معالجة البيانات لا تتم بشكل دقيق، إلى جانب عدم القدرة على تحديد تكاليف تدريب وتطوير المورد البشري بشكل دقيق، وكذلك عدم القدرة على قياس وتقدير ما يتربّط عليه من أثر مالي.

وسعى (المدهون، 2015) في دراسته لمعرفة دوافع وقواعد ومبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصادر التجارية، وكذلك معرفة الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقها. وقد اعتمدت الدراسة على استبيانات تم تجميعها من المصادر التجارية وذلك من عينة عددها (48) موظفاً من الذين يشغلون مناصب وظيفية كمدير عام، مدير مالي، مراقب مالي، رئيس قسم محاسبة، مدير موارد بشرية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن هناك دوافع لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصادر التجارية العاملة في فلسطين، و تقوم المصادر التجارية العاملة في فلسطين باستخدام مبادئ وقواعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية فيما عدا قيامها برسملة النفقات المدفوعة مقابل تدريب العاملين، واستخدامها أسلوب التكلفة التاريخية عند قياس تكلفة المورد البشري، وتواجه عملية تطبيق محاسبة الموارد البشرية العديد من الصعوبات والمعوقات التي من أهمها، صعوبة تدبير العوائد المستقبلية للموارد البشرية، وكذلك عدم وجود حق ملكية قانوني للمورد البشري لكي تكون مسألة معاملته كأصول مبررة، كما أن الإدارة تتمسك بنظام المحاسبة التقليدي وتقاوم التغيير، وكذلك عدم الرغبة في الإفصاح

و هدفت دراسة (شحادة، 2016) إلى معرفة متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي بقطاع غزة، وقد تم تحديد أربعة متطلبات تمثلت في كل من الوعي والادراك، والاطار العام للنظام المحاسبي، والعوائد الخاصة بالموارد البشرية وأخيراً متطلب التكاليف الخاصة بالموارد البشرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، بالاعتماد على أسلوب الحصر الشامل لجميع العاملين في الدوائر المالية وعمداء التخطيط أو التطوير في الجامعات غير الحكومية بقطاع غزة والتي تمثلت في (جامعة الأزهر، جامعة القدس المفتوحة، الجامعة الإسلامية، جامعة غزة، جامعة فلسطين) وقد تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتوصل الباحث إلى وجود الوعي والادراك لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهي أحد متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وجود إطار عام لنظام محاسبي يعتبر من متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأيضاً القدرة على تحديد التكاليف الخاصة بالموارد البشرية و تحديد العوائد الخاصة بالموارد البشرية يعتبر من متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

قام (الشهري 2017) بالتعرف على مدى تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح حسب وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين. ومن نتائج الدراسة أن الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين هو أسلوب العوائد المستقبلية، أما من وجهة نظر المهنيين فإن أسلوب التكلفة الاقتصادية يعتبر الأسلوب الأمثل مقارنة بالأساليب الأخرى، وأن أفضل أسلوب للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين يتم من خلال قائمة خاصة عن الموارد البشرية، في حين المهنيين يفضلون الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار يوضح المعالجة المحاسبية عن تكلفة الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح.

هدفت دراسة (هزري و أحمد، 2017) إلى معرفة معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، ولدراسة المفاهيم الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ولذلك قام الباحثان باستخدام استمارة استبيان لجمع بيانات الدراسة الميدانية، واستقصاء الآراء حول محاور الدراسة واختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة إلى أن المعوقات المتعلقة بالمفهوم هي من أكبر المشاكل التي تعرقل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهذا يدل على قلة وعي ودرية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمستوى اللازم لتطبيق هذا المفهوم، إلى جانب معوقات أخرى قانونية وتشريعية مرتبطة بتطبيقها.

وهدف (ناصري، 2019) في دراسة إلى معرفة مفهوم محاسبة الموارد البشرية والتعرف على آفاقها ومعوقاتها في المؤسسات الجزائرية، وذلك نظراً لما يرتبط بها من تكاليف خاصة، وهو ما يجعل لها خصوصية محاسبية عند معالجة أصولها. ولتحقيق أهداف الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم وتطوير استبيان لعرض تجميع البيانات من أفراد عينة الدراسة، البالغ تعدادها 90 مفردة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود مبادئ وقواعد لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ كما توصلت إلى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة.

هدفت دراسة (El-Bardawil, 2012) إلى تقييم مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات شبه العامة في غزة، وهي شركة غزة لتوزيع الكهرباء ومصلحة مياه بلديات الساحل، وذلك من خلال البحث في امكانية وجود أهم متطلبات تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية وهي (دعم الادارة العليا لمحاسبة الموارد البشرية، فاعلية قياس قيم الموارد البشرية، ملائمة النظام المحاسبي المستخدم). ولقد تم جمع المعلومات الأولية لهذا البحث باستخدام صحفة استبيان تم توزيعها على عينة مكونة من (194) موظف، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف المعلومات الواردة في الدراسة. تمثلت أهم النتائج في أن هناك إدراك من شركة توزيع الكهرباء ومصلحة مياه بلديات الساحل أن موظفيها هم أهم أصولها قيمة وأنهم الدافع وراء نجاح أي مؤسسة، فيما لا يزال مصطلح محاسبة الموارد البشرية جديداً جداً في فلسطين.، ولا تقوم الشركة بتزويد الموظفين بما يكفي من الدعم لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، والنظام المحاسبي المستخدم يصدر تقارير تتسم بالدقة غير أنه يحتاج لمزيد من التطوير ليصبح مرتقاً بما يكفي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

هدفت دراسة (Al-Zoubi & Al-Tahat, 2013) إلى تحديد التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشركات المراجعة في الأردن. ولهذه الغاية تم استخدام استبيان مكون من (12) تحدياً قد يواجه شركات المراجعة بالاعتماد على دراسات سابقة. وقد اشتملت العينة على (156) مراجع حسابات حاصلين على شهادة ممارسة مهنة المراجعة (محاسب قانوني) وقد تم استخدام عدة اختبارات إحصائية مختلفة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وإيجاد فروق ذات دلالة إحصائية تتعلق بعينة الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تحديات تواجه شركات المراجعة عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية وقد تم تقسيمها إلى تحديات إنسانية ومحاسبية كما أوصى الباحثان ان بإجراء مزيد من الدراسات لإيجاد آلية واضحة للتعامل مع الموارد البشرية.

هدفت دراسة (Shawai, 2015) إلى تبرير الاحتياجات لمحاسبة الموارد البشرية وفوائدها وأهدافها أيضاً كنهج مختلف لتقييم الموارد البشرية. كذلك تشرح بالتفصيل بعض القيود التي تعيق الفعالية والكفاءة لعمليات محاسبة الموارد البشرية في الشركة. وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية هي أكثر الوسائل لتحسين إدارة الموارد البشرية من أجل التغلب على المشكلات الناشئة عن تقييم الأصول غير الملموسة والتغلب على الصعوبات في توفير معلومات كافية للمستثمرين الحاليين والمحتملين. كما توقعت الدراسة بأن تجميع المزيد من الخبرة في استخدام النماذج المختلفة قد يعطي ممارسات إعداد التقارير المؤسسية أهمية أكبر في السنوات القادمة لهذا البعد الناشئ للمحاسبة.

الغرض من دراسة (Damoori et al, 2021) هو تحديد وترتيب أولويات العقبات التي تحول دون إنشاء أنظمة محاسبة الموارد البشرية في مصرف ملت في مقاطعة هرمزكان في إيران. يعتمد هذا البحث على الغرض التطبيقي من حيث طبيعة وأسلوب البحث الوصفي الارتباطي. والمجتمع الإحصائي لهذه الدراسة هو موظفو ومحاسبو بنك ملت في محافظة هرمزكان بإيران خلال عام 2021، والذين يبلغ عددهم حوالي 371 شخصاً. في هذه الدراسة، تم استخدام صيغة كوكران لتحديد حجم العينة وتم اختيار 189 شخصاً ليكونوا حجم العينة باستخدام طريقة أخذ العينات العشوائية البسيطة. تم استخدام استبانة لجمع المعلومات المطلوبة للبحث، وتم التأكد من ثباتها باختبار ألفا كرونباخ. ل توفير تفسير مناسب للبيانات، تمت أولاً دراسة السكان الإحصائيين باستخدام التحليل الوصفي. وبعد إجراء دراسة وصفية لمجتمع البحث الإحصائي، تم استخدام الطرق الاستدلالية (اختبار الارتباط والانحدار

المتعدد). وأظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد وترتيب أولويات المعوقات التي تعرّض أنظمة محاسبة الموارد البشرية.

وأجريت بعض الدراسات عن محاسبة الموارد البشرية في البيئة الليبية تناولت الأهمية ومدى إمكانية التطبيق وما يواجهها من معوقات وكذلك مواضيع الإفصاح وما يتعلّق به، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي، دراسة (الروياتي، 1997) التي تناولت محاسبة الموارد البشرية، وأثارها في الشركات الليبية العاملة في الصناعات الاستراتيجية إذا ما أتيح لها أن تطبق هذا النظام، ولذلك تمثل الغرض من الدراسة في نقطتين أساسيتين هما، تحديد فيما إذا كان تبني محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات العاملة في الصناعات الاستراتيجية سيساهم في تحسين بعض النسب التقليدية وتقديم نسب مالية ومقاييس جديدة لم تكن متاحة خلال القوائم المالية التقليدية والتي ستساهم في تقييم الوضع المالي لهذه الشركات بصورة أفضل، وبناء نموذج عملٍ من أجل قياس قيمة الموارد البشرية بما يلائم ظروف الصناعة الاستراتيجية في دولة ليبيا والذي بدوره سيتمثل حجر الأساس لإيضاح معلومات إضافية ومهمة لمستخدمي القوائم المالية. وقد توصلت إلى أن تبني نظام محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات الليبية العاملة في الصناعات الاستراتيجية من الممكن أن يساهم في الحصول على معلومات إضافية هامة ومفيدة لم تكن متاحة من خلال القوائم المالية التقليدية. كما أن معظم المشاركون من المجموعات الخاضعة للدراسة يقبلون محاسبة الموارد البشرية، والنماذج المقترن لتطبيقها، فهم يؤكدون أنها سوف تقدم إيضاحاً مهماً لم يكن متاحاً من خلال المحاسبة التقليدية، وكذلك يؤكدون أيضاً أنها سوف تساهُم في إبراز الدور الاقتصادي والاجتماعي للشركات العاملة بالصناعات الاستراتيجية في المجتمع.

وقام (الشريف، 2013) إلى القاء الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية باعتبارها نظام للمعلومات يمكن أن يساعد في عملية تنظيم بيانات الموارد البشرية وكذلك تشغيلها وذلك من أجل إنتاجها في صورة معلومات تساعد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم وتوزيع استمارة استبيان، تم إعدادها خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيع 40 استمارة على موظفي عشر شركات تجارية وصناعية بمختلف الأحجام، وتم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لقياس وتحليل إجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان. ومن أبرز النتائج التي توصل إليه الباحث، تتمتع متخذي القرار بقدر جيد من الإدراك والاهتمام بمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية، غير أنه يوجد إهمال للتسجيل الدفتري، ولا يتم إتباع إجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية بالشكل المطلوب، بالإضافة إلى عدم توفر نظام معلومات محاسبة للموارد البشرية في الشركات محل الدراسة، نظراً لعدم توفر البيانات الازمة.

هدفت دراسة (المقروس والفرجاني، 2015) إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وقد أجريت الدراسة على عينة من المصارف الليبية العاملة في البلاد، وكذلك شركات التأمين في المنطقة الشرقية التي تمتد من مدينة بنغازي غرباً حتى مدينة أمصاعد شرقاً. وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية ومدى ملائمة المعلومات الواردة في تلك التقارير، وكذلك وجود علاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية ومدى موثوقية الثقة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير.

وقام (الزواوي والشريف، 2017) بدراسة لمعرفة أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصارف في دولة ليبيا، وقد اعتمد الباحثان على المنهج العلمي الحديث الذي يعتمد على الاستبatement والاستقراء لاختبار الفرضيات في البيئة المحلية، وقد تم استخدام استمارة استبيان كأداة لتجميع البيانات من عينة الدراسة والمتمثلة في الأكاديميين في أكاديمية الدراسات العليا وكلية الاقتصاد وكذلك متذمّي قرار منح الائتمان في المصارف في دولة ليبيا، حيث تم توزيع عدد (37) استمارة استبيان على عينة الدراسة، وتم وإجراء عدة اختبارات عليها كالصدق الذاتي باستخدام معامل ألفا كرونباخ والإحصاء الوصفي كالنسبة المئوية وكذلك اختبار وكولمجروف-سميرنوف واختبار ويلكوكسن للبيانات اللامعليمية، وذلك للوقوف على طبيعة توزيع البيانات واختبار

الفرضيات ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية له تأثير على قرارات منح الائتمان في المصارف في ليبيا، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء متخذي قرارات منح الائتمان في المصارف وأراء الأكاديميين بشأن أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان .

هدفت دراسة (حسين، 2021) إلى إظهار معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية في ليبيا، حيث بلغ حجم أفراد مجتمع الدراسة (50) مفردة، وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها وجود معوقات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية بجانبها (رسملة المورد البشري، قياس تكاليف المورد البشري، استهلاك المورد البشري).

أجريت دراسة (شيه وبومدين، 2023) للتحقق من مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في شركة المدار الجديد، واعتمدت الدراسة على استمارة استبيان، تم تجميعها من عينة تمثلت في 52 موظفاً من الذين يشغلون وظائف مدير الإدارة المالية، والمحاسبين، والموظفين بالإدارة المالية، والمرجعين، وتوصلت الدراسة إلى: إمكانية تطبيق محاسبة للموارد البشرية بالشركة، إذ يوجد وعي كافٍ لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، كما أن تبني نظام محاسبة الموارد البشرية قد يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات سلية.

بناءً على ما سبق يمكن القول بأن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الجانب التطبيقي أما هذه الدراسة ركزت على مقومات التطبيق ولذلك فهي تحاول التأسيس لمنطلق ثُبُنٍ عليه الدراسات اللاحقة وذلك من خلال بيان مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الليبية وهو ما يجب أن يسبق المشاكل التطبيقية الأخرى القابلة للبحث في مجال محاسبة الموارد البشرية كالإفصاح والقياس مثلاً.

تتميز هذه الدراسة عن دراستي (الشريف، 2013) و(شيه وبومدين، 2023) وللتان بحثنا نفس المشكلة في البيئة الليبية) في كونها أجريت في قطاع مختلف وتحظى بأهمية خاصة وهو قطاع النفط والذي تحظى فيه العمالة بفرص تدريب وتطوير أكثر من غيرها في الداخل والخارج ويتم رصد ميزانيات خاصة لهذا الغرض.

## 1.2 مشكلة الدراسة

تكمّن مشكلة الدراسة في كون الموارد البشرية لها دور مهم في تطور ونجاح الشركات وتساهم بشكل أساسي في تحقيق أهدافها الاقتصادية، وذلك لأنّ أهمية الدور الذي تؤديه في المجالين الإنتاجي والتنظيمي. حيث تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة إدارية تهتم بالعاملين كمورد تنظيمي، من حيث قياس تكاليف اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الأصول البشرية وتحديد قيمة اقتصادية لها من خلال قيام المحاسبين بتطوير بعض النماذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية إدراكاً لأهمية هذا المورد وأثره المترتبة على القوائم والتقارير المالية للشركات. كما أن الشركات تفقد جزءاً من نظام المعلومات الخاصة بها إذا لم تكن لديها أية بيانات محاسبية عن الموارد البشرية.

ويعتبر قطاع النفط الأكثر أهمية في ليبيا حيث شكل حوالي 73% من إجمالي الناتج المحلي للدولة، كما بلغت صادرات القطاع ما نسبته 99% من إجمالي الصادرات، وبلغت الأهمية النسبية لإيرادات النفط حوالي 95% من الإيرادات العامة للدولة (الهويج، 2018)

ونظراً لما تحتاجه الصناعات النفطية من تقنيات خاصة تتطلب عمالة ذات مهارات عالية، وهو ما يجعلها توظف عمالة ذات تكلفة عالية، كما تتفق الكثير من الأموال على تطويرها وتدريبها على التقنيات المتقدمة، ولذلك فإن معالجة كل هذه الأموال محاسبياً على أنها نفقات جارية تحمل على دخل الفترة بدلاً من اعتبارها أصولاً يستفاد منها لعدة سنوات يعتبر تشويهاً للبيانات المحاسبية. وبحسب (الشريف، 2013) فلم تعطي معظم الوحدات الاقتصادية الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية وهذا يدل على حدوث قصور في نظم المعلومات المحاسبية، ومن حيث توفير المعلومات التي تتعلق بتلك الموارد من الناحية

المحاسبية الدقيقة يمكن أن تساهم من خلالها في اتخاذ قرارات أكثر دقة وفائدة وبما يؤدي إلى خدمة الوحدة الاقتصادية بصورة أكثر فاعلية.

من هذا المنطلق تشق هذه الدراسة طريقها كمحاولة لمعرفة مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية، ولذا تم صياغة مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية؟**

ويتفرع منه الأسئلة التالية:

- ما مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية؟
- ما مدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية؟
- ما مدى وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

### 1.3 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية وذلك من خلال التعرف على ما يلي:

- مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية.
- مدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية.
- مدى وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

### 1.4 أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

- تتبع أهمية الدراسة لكون قطاع النفط من أهم القطاعات في الدولة الليبية، والذي يضم بدوره عدداً كبيراً من القوى العاملة.
- يعد الاهتمام بالعنصر البشري حجر الأساس في التنمية الاقتصادية، وأن العنصر البشري هو المؤسس والمحرك لعوامل الإنتاج.

تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية مما يساعد في توفير مقومات تطبيقها من قبل أصحاب الاختصاص.

- تأتي هذه الدراسة كخطوة مبدئية يمكن البناء عليها في عملية تصميم نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية وهو ما أوصى به كثير من الباحثان بين (الشريف، 2013)

زيادة اهتمام المنشآت بالعنصر البشري في ظل الاقتصاد القائم على المعرفة كمورد هام لتحقيق أهدافها وتحقيق التنمية المستدامة.

في حال تأكيد وجود مقومات التطبيق فإن هذا سيفتح المجال للبحث في القضايا التطبيقية في مجال محاسبة الموارد البشرية كالإفصاح والقياس والمراجعة وغيرها.

موضوع محاسبة الموارد البشرية يعتبر موضوع معاصر لا يزال محل نقاش في أدبيات المحاسبة، فتعتبر هذه الدراسة استكمالاً واستمراراً للدراسات السابقة التي تسعى لتأصيل الإطار العلمي للمحاسبة عن الموارد البشرية.

### 1.5 فرضيات الدراسة

واستناداً إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية؛ والتي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات:

- لا يوجد إدراك من قبل الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية.

- لا يوجد اهتمام من الإدارة بقياس المحاسبى للموارد البشرية.
- لا يوجد نظام محاسبى يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

### 1.6 نطاق الدراسة

1. **النطاق الزمني:** وتمثل في الفترة الحالية خلال عامي 2023 و2024م.
2. **النطاق المكاني:** تتمثل في أماكن توزيع الاستبانة وبالتحديد في الشركات المملوكة للمؤسسة الوطنية للنفط بدولة ليبيا.
3. **النطاق البشري:** تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبانة وهم المدراء الماليين ومدراء الأقسام المالية ومدراء إدارة الموارد البشرية والمراجعين الداخليين.

### 1.7 محددات الدراسة

يمكن حصر أهم الصعوبات التي واجهها الباحثان في صعوبة تحديد حجم مجتمع الدراسة بدقة نظراً لاحتفظ بعض الشركات على إعطاء معلومات عن أعداد موظفيها في أقسام المحاسبة والمراجعة.

### 1.8 مصطلحات الدراسة

**نظام محاسبة الموارد البشرية:** مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد وقياس وعرض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في شركات النفط الليبية، وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات العلاقة (مطر، 2004)

**القياس المحاسبى:** عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب أساس معين للقياس (لجنة المعايير المحاسبية الدولية)

**مدى إدراك الإدارة:** ويقصد به التعرف على انتباع الإدارة عن محاسبة الموارد البشرية.

**النظام المحاسبى:** نظام يختص بتنظيم وترتيب المعلومات المالية.

### 2. الإطار النظري :

يشمل الإطار النظري التعريف بمحاسبة الموارد البشرية وتوضيح أهدافها ومناقع تطبيقها، بالإضافة إلى مناقشة قياس الموارد البشرية ونظم محاسبة الموارد البشرية وأخيراً مقومات محاسبة الموارد البشرية.

#### 2.1 تعريف محاسبة الموارد البشرية

عرفت لجنة المحاسبين الامريكيين (AAA) ، في تقريرها الأول حيث عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية" (American Accounting Association, 1973: 189)

ومن خلال هذا التعريف يمكن إبراز أهم خصائص محاسبة الموارد البشرية فيما يلي (الشنطي، 2016):

- محاسبة الموارد البشرية هي أداة قياس وليس فرعاً مستقلاً.
- أن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته، بل وسيلة للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.
- تهتم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل الاستثمار في الموارد البشرية.
- تقوم محاسبة الموارد البشرية بقياس التكاليف والقيم الخاصة بالموارد البشرية.
- تقوم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل التغيرات التي تحدث في مجال الموارد البشرية على مدى فترة من الزمن.
- محاسبة الموارد البشرية تقدم معلومات حول الموارد البشرية للجمهور.

## 2.2 أهداف محاسبة الموارد البشرية

إن هدف المحاسبة بشكل عام هو تقييم البيانات والمعلومات الصحيحة والموثوقة، في الوقت المناسب للمستفيدين، ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن هذا الإطار العام، فهي تهدف إلى توفير معلومات عن العنصر البشري للمؤسسة، وكذلك إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها (فتح، 1999).

وقد حدّدت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية تتمثل في الآتي: (شاهين، 2011)

1. القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
2. التطبيق: يعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.
3. النتائج الإنسانية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنشأة من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأداؤهم.

## 2.3 منافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية

يرى Flamholtz بإنه إذا أظهرت محاسبة الموارد البشرية تطوراً في عملية إدارة الموارد البشرية فإن ذلك سيؤدي حتماً إلى زيادة الإيرادات، لذلك يمكن للإدارة استخدامها لتعزيز عملية صنع القرار. (Sarker & Chouzouris ، 2021). ويمكن أن تكون محاسبة الموارد البشرية مفيدة للمنظمة وأصحاب المصلحة في عدة نواحٍ وفقاً (Oluwatoyin، 2014) حيث أكد على أهمية محاسبة الموارد البشرية في توفير المعرفة القيمة للمديرين والمستشارين الماليين من خلال:

- مساعدة المديرين في ممارسات التوظيف والاستخدام السليم للموارد البشرية
- المساعدة في تنظيم عمليات النقل والترقيات وبالتالي تقليل النفقات.
- المساعدة في تقييم تكلفة توفير استشارات وتدريب إضافي للموظفين.
- المساعدة في تحديد أسباب ارتفاع معدل دوران العمالة على مختلف المستويات وإدخال تدابير وقائية للحد منه.
- المساعدة في تحديد الأسباب الجذرية لضعف عوائد الاستثمار، مثل الأصول المادية غير الملائمة أو غير المستغلة أو رأس المال البشري أو كليهما.
- توفر رؤية قيمة لأولئك الذين يقومون باستثمارات طويلة الأجل في الأعمال التجارية.
- تشجع الموظفين على زيادة إنتاجيتهم وكذلك القدرة على المساومة.

فيما أورد (المعموري، 2012) مجموعة من المبررات لمحاسبة عن الموارد البشرية من أهمها:

- 1-تساعد في تقييم العديد من الأصول غير الملموسة التي لا يمكن قياسها.
- 2-تساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي وتبويب الإنفاق بشكل أفضل.
- 3-تساهم في تنمية الإبداع لدى كافة العاملين وتعزيز كفاءة وفاعلية أداء المؤسسات.
- 4-تقييم رأس المال البشري يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للمؤسسات.
- 5-يساعد تقييم رأس المال البشري في تقديم صورة عادلة عن عناصر ثورة المؤسسة.

## 2.4 قياس الموارد البشرية

بالرغم من أن النظرية المحاسبية لم تكن تهتم إلى وقت قريب بقيمة الموارد البشرية إلا أن شعوراً دائماً بالحاجة إلى قياسات دقيقة لتكلفة الاستثمار في الموارد البشرية كان موجوداً، ويرجع ذلك إلى إدراك الباحثين وإدارات الشركات أن استمرار أرباح الشركات ونموها يتوقف بصورة كبيرة على الأصول البشرية والفكيرية لهذه الشركات بشكل أكثر من الأصول المادية ولا شك أن إدراك أهمية

الموارد البشرية والدور الحاسم الذي تلعبه في تحقيق أهداف الشركات قد ترجم قبول اعتبار هذه الموارد بأنها أصل من أصول الشركة، وهذا يقتضي بأن تتم عملية قياس ووعي ودقيق لتكلفة أو قيمة الموارد البشرية (البوعلي، 2011). ولقد أهتم Skyrme بدراسة الأساليب التي ظهرت من أجلها حاجة المؤسسات لقياس قيمة الموارد البشرية، وتوصل إلى الأساليب الآتية (سالم، 2008):

1. تعطي عملية القياس صورة شاملة لمحركات الأداء.
2. إظهار قائمة المركز المالي ثروة المؤسسة الحقيقية يعد أكثر صدقاً.
3. الطلب المتزايد على رأس المال البشري من قل الإدارة الفعالة، وكذلك الأصول غير الملموسة وخير دليل على ذلك زيادة الاهتمام بالتقارير الاجتماعية والبيئية.
4. أهمية إيجاد مدخل للتقييم والقياس لكي يكون من الممكن إدارة الموارد البشرية وتمييزها بما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته.
5. تدعم عملية القياس هدف المؤسسة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها.

وتأسساً على ما سبق فقد بات من الضروري تطوير طريقة معينة لحساب قيمة المعرفة ودراواعها ومهاراتها، ومساهمة المورد البشري، وكذلك مساهمة عمليات التنظيم مثل الاستقطاب والاختيار والتدريب .... الخ، والتي تستخدم لبناء ودعم الجوانب البشرية بهدف تقدير تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وتشير محاسبة الموارد البشرية نحو هذه العملية تحت اسم عملية قياس الموارد البشرية Human Resource Measurements ولذلك فإن الآلية الأساسية لتمكين القياسات الصحيحة والمحسوبة بشكل كمي لتكلف الاستثمار في المورد البشري وقيمتها في المؤسسة هي آلية محاسبة الموارد البشرية (البوعلي، 2011).

فالمحاسبة عن تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري يمكن اعتبارها نظام محاسبة تكاليف فيه يكون الأفراد موارد في المؤسسة، وبذلك فإن عملية القياس المشار إليها في نظام محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تتمثل في قياس القيمة أو قياس التكلفة للأفراد بالمؤسسة، بغرض خدمة الإدارة في مجال الرقابة والتخطيط، وهذا يعني أن قياس كلفة الموارد البشرية ليس هدفاً بعينه، ولكنه يستخدم كأصل من الأصول عند اتخاذ القرارات الإدارية السليمة الداخلية منها والخارجية، وذلك للمدير أو لمجلس الإدارة في تحسين الأداء عاماً، أو لفتح أسواق جديدة وبذلك تستند المحاسبة إلى تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري بالنسبة لقياس تأثير القدرات الشخصية في أداء المؤسسات (ثويني، 2017).

ويقصد بعملية قياس الموارد البشرية: تحديد أو تقييم الخدمات التي يمكن أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، وذلك يتم من خلال استخدام واحد من طرق القياس التي تراها المؤسسة مناسبة لها، لكي يكون من الممكن حصر قيمتها، الأمر الذي يجب بيانه في القوائم المالية للمؤسسة، وبما يساعد على إظهار صورة توضيحية أدق عن نشاط المؤسسة ومدى تحقيقها لأهدافها (بوزوينة ودروسي، 2020).

## 2.5 نظام محاسبة الموارد البشرية

ويعتبر نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية واحد من النظم التي تزود الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها المساعدة في إدارة أنشطتها.

ويمكن النظر إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية على أنها أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات سواءً التاريخية أو الحالية أو المستقبلية الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات التي تهتم بذلك الموارد وذلك بما يحقق الأهداف المطلوبة (سالم، 2008). ويهدف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية إلى: (جابر، 2007)

1- جمع البيانات المتعلقة بالمورد البشري، كبيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية ودرجاتهم المالية ومؤهلاتهم والواجبات المناطة بهم والأجور التي يتلقاها وكذلك تكاليف التدريب والبعثات.

2- تبوييب البيانات، مثل تبوييب تكاليف المورد البشري إلى: أجور، كلفة تدريب، كلفة استقطاب الخ.

3- توصيل المعلومات في الوقت الملائم وبالدقة المطلوبة للجهات الخارجية والداخلية التي تهتم بهذه المعلومات

4- تحقيق الفائدة المرجوة من المخرجات عند استخدامها في اتخاذ القرارات.

## 2.6 مقومات محاسبة الموارد البشرية

من خلال الابدبيات السابقة يمكن أن نستنتج أن هناك العديد من المقومات المهمة التي يجب توافرها حتى يمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وتمثل هذه المقومات في توافر الوعي لدى الإدارة العليا وموظفي المؤسسة بمحاسبة الموارد البشرية وأهدافها وأهميتها ومنافع تطبيقها وغيرها (الصغر، 2013: المدهون، 2015: شحادة، 2016: شحادة، 2013: الشريفي، 2013). أيضاً يجب توافر نظام محاسبي يحقق متطلبات محاسبة الموارد البشرية مثل توفير المعلومات والتقارير التي تساعده في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل التعيين والتدريب والاستغناء وغيرها من القرارات المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية (جودا وعيدي، 2012: راضي، 2014: ماصة، 2015: شحادة، 2016: شحادة، 2023: شحادة، 2016: شحادة، 2016: شحادة، 2023). وأخير يجب أن يكون هناك اهتمام كبير من قبل الإدارة العليا وموظفي قسم المحاسبة بعملية القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة وذلك لتحديد تكاليف الموارد البشرية ورسملتها وتحديد أقساط أهلاكها والذي يمكن من تحديد العائد على الاستثمار في الموارد البشرية بشكل محاسبي دقيق (سالم، 2008: ماصة، 2015: الشهري، 2017: حوسين، 2021). لذلك تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر هذه المقومات في شركات النفط الليبية.

## 3. منهجية الدراسة

المنهج المستخدم لتحقيق أهداف الدراسة هو المنهج الوصفي ومن خلاله من تعريف مجتمع وعينة الدراسة، تحديد أسلوب جمع وتحليل البيانات، الدراسة الاستطلاعية.

### 3.1 مجتمع وعينة الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من المدراء الماليين والعاملين بأقسام المحاسبة والمراجعة الداخلية في الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط بدولة ليبيا والبالغ عددها 26 شركة منها 10 شركات مملوكة و 8 شركات مشاركة و 8 شركات مقاسمة وقد تم اختيار عينة عشوائية تمثل في 9 شركات عشوائيا وهي شركة الخليج العربي، شركة سرت، شركة رأس لانوف، الشركة الليبية للأسمدة، شركة السرير، شركة البريق للتسويق، شركة الهروج، شركة الواحة، شركة الزويتينة، وشركة زلاف . وتم توزيع (166) استبانة على عينة الدراسة وبلغت الردود القابلة للتحليل (130) ونسبة الردود 78% وهي نسبة مقبولة.

### 3.2 تصميم أداة جمع البيانات

لخدمة أغراض الدراسة تم استخدام استبيانة كأداة مناسبة لجمع البيانات الازمة عن مجتمع الدراسة، تم تصميم الاستبيانة بناءاً على الدراسات السابقة (دراسة سالم، 2008؛ دراسة ماصة، 2015؛ دراسة شحادة، 2016) وتم تقسيم الاستبيانة إلى قسمين رئيسيين وهما:

- **القسم الأول:** - ويشتمل على أربع عبارات حول العوامل الديموغرافية للمبحوثين وتمثل في الآتي: (المسمي الوظيفي، والشخص، والقسم، وعدد سنوات الخبرة العملية).
- **القسم الثاني:** - ويشتمل على 30 عبارة باستخدام مقياس ليكرت ذو الخمس درجات للتعرف على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية، وهو مقسم إلى ثلاثة محاور رئيسية لاختبار فرضيات الدراسة:
  - المحور الأول ويشمل 11 عبارة حول مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية لاختبار الفرضية الأولى.
  - المحور الثاني ويشمل 9 عبارات حول مدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية لاختبار الفرضية الثانية.
  - المحور الثالث ويشمل 10 عبارات حول مدى وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية لاختبار الفرضية الثالثة.

### 3.3 أسلوب تحليل البيانات

تم إجراء العديد من الاختبارات الإحصائية سواء في الدراسة الاستطلاعية مثل اختبار صدق وثبات أداة الدراسة أو في تحليل بيانات الدراسة مثل اختبارات الإحصاء الوصفي وقبل البدء في اختبارات الإحصاء الاستدلالي لاختبار الفرضيات، تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات الذي وضح أن جميع قيم مستوى الدلالة بلغت على الأقل 0.166 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، لجميع محاور الدراسة منفصلة و مجتمعه، وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه تم استخدام الاختبارات المعملية وتحديداً، اختبار ت لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

### 3.4 صدق وثبات أداة الدراسة

اشتملت الدراسة الاستطلاعية على جزئين. الجزء الأول هو يتعلق بالصدق الظاهري حيث تم تحكيم الاستبيانة بعرضه على مجموعة من أعضاء هيئة تدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية. أما الجزء الثاني تم إجراء دراسة استطلاعية بقوع (30) مفردة للتحقق من الصدق الداخلي للاستبيانة، وأوضحت نتائج الاختبارات أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق لجميع المحاور منفصلة ومجتمعة كلها جاءت أكثر من 0.80 وبالتالي فإن البيانات يمكن الاعتماد عليها وأن الاستبيانة حققت درجة مقبولة إحصائياً فيما يتعلق بثبات وصدق الاستبيانة.

## 4. نتائج الدراسة

يتناول هذا الجانب من الدراسة أهم النتائج التي تم التوصل إليها سواء من الإحصاء الوصفي أو الإحصاء الاستدلالي.

### 4.1 الإحصاء الوصفي للمعلومات الديموغرافية للمبحوثين

الجدول رقم (1) يبين توزيع البيانات الديموغرافية للمبحوثين المسمي الوظيفي، والقسم، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة العملية على النحو التالي:

الجدول رقم (1): توزيع البيانات الديمغرافية

النسبة المئوية	العدد	الفئات	المتغير
3.8%	5	مدير مالي	المسمي الوظيفي
25.4%	33	رئيس قسم	
4.6%	6	مساعد رئيس قسم	
50%	65	محاسب	
10%	13	مراجعة	
6.2%	8	أخرى	
<b>100%</b>	<b>130</b>	<b>المجموع</b>	
36.2%	47	محاسبة	
18.5%	24	مراجعة	
45%	59	مالية	
<b>%100</b>	<b>130</b>	<b>المجموع</b>	

7.7%	10	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
14.6%	19	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
16.9%	22	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	
60.8%	79	من 15 سنة فأكثر	
<b>100%</b>	<b>130</b>	<b>المجموع</b>	
3.1%	24	دبلوم متوسط	المؤهل العلمي
61.5%	80	بكالوريوس أو ما يعادلها	
13.1%	17	دبلوم عالي	
22.3%	29	ماجستير	
<b>100%</b>	<b>130</b>	<b>المجموع</b>	

يوضح الجدول رقم (1) أن أعلى نسبة للمسمي الوظيفي هي (50%) وهم من المحاسبين، والنسبة الأقل هي (3.8%) التي تمثل نسبة مشاركة المدراء الماليين، كما أن أغلب المبحوثين من قسم المالية بنسبة 45% وأقل تخصص للمبحوثين كان تخصص من قسم المراجعة الداخلية، ووضح الجدول رقم (1) أيضاً أن أغلب المشاركون بنسبة 60.8% كانت لديهم خبرة عملية أكثر من 15 سنة، و7.7% منهم كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات، ونلاحظ أيضاً أن أغلب المشاركون يحملون درجة البكالوريوس بنسبة 61.5% وأقل المشاركون يحملون دبلوم متوسط.

#### 4.2 الإحصاء الوصفي لمحاور الدراسة

هذا القسم من الدراسة يستعرض تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محاور الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على جميع الفقرات لاستنتاج اتجاهات العينة بشكل عام تجاه كل فقرة من

فقرات الاستبيان. الجدول رقم (2) يوضح الإحصاء الوصفي لفقرات المتعلقة مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية.

## جدول رقم (2): مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية

الدرجة	الوزن النسبي	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ر.م
متوسطة	%67.7	8	1.044	3.385	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد على مستوى الشركة	1
مرتفعة	%80.4	1	0.709	4.023	هناك ضرورة لوجود معلومات محاسبية تتمثل بواقعية قيمة الموارد البشرية وتساعد في اتخاذ القرارات.	2
مرتفعة	%78.1	2	0.741	3.907	يساهم تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في تصميم نظام متكامل للمعلومات يجمع بين النظام المحاسبى والإدارى	3
مرتفعة	%75.7	3	0.825	3.785	تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يوفر المعلومات الالزامية لتعزيز عنصري الاصحاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد	4
مرتفعة	%69.4	6	0.997	3.469	تعامل الإدارة العليا موظفيها باعتبارهم موارد قيمة	5
مرتفعة	70.1	4	1.036	3.508	يتم النظر إلى الموظف على أنه استثمار طويل الأجل يتم الاستفادة منه مستقبلاً	6
مرتفعة	%69.5	5	0.941	3.477	لدى الإدارة العليا قناعة بأن محاسبة الموارد البشرية تساعده في وضع أساس موضوعي لتقدير الحوافز والمكافآت	7
مرتفعة	%68.2	7	1.009	3.408	يوجد اهتمام بتحديد عناصر التكلفة المتعلقة بالموارد البشرية (تدريب خارجي أو داخلي تأمين صحي، بدل مواصلات، علاوات، ..الخ )	8
متوسطة	%67.2	9	0.915	3.362	تظهر الإدارة العليا اهتمامها بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة	9
متوسطة	%66.6	10	0.91	3.331	لدى الإدارة العليا اهتمام بمعرفة قواعد وإجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	10
متوسطة	%61.5	11	0.895	3.077	لدى الإدارة العليا اهتمام بالأبحاث والدراسات والكتب التي تناولت موضوع محاسبة الموارد البشرية.	11
	<b>%70.4</b>		<b>0.911</b>	<b>3.521</b>	<b>إجمالي الفقرات</b>	

يتضح من الجدول (2) بشكل عام أن مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهها عاما نحو الموافقة على إيجابية المحور الأول، ويتوسط حسابي قدره (3.521) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وبيانحراف معياري قدره (0.911) وهو أقل من الواحد الصحيح، ويوزن نسبي 70.4% وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%. كما يتضح أن أكثر الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.023) في حين كانت أقل الفقرات في درجة الموافقة هي الفقرة الحادية عشر بمتوسط حسابي قدره (3.077) وبذلك تتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.077 و 4.023) وهي مرتبة، وجميعها تقع ضمن مدى الموافقة، أي أن المبحوثين يوافقون على أنه يوجد إدراك لدى الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية. الجدول رقم (3) يوضح الإحصاء الوصفي لفقرات المتعلقة بمدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية.

### جدول رقم (3): مدى اهتمام الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية

الدرجة	الوزن النسبي	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ر.م
مرتفعة	%71.4	1	0.906	3.569	تهتم الشركة بالبيانات المالية للموظفين باعتبارهم مورد ذو قيمة	1
متوسطة	%66.5	5	0.99	3.323	تقوم الشركة باعتبار الموارد البشرية كأصل من أصولها	2
متوسطة	%65.8	7	0.884	3.292	يوجد طريقة محددة لتحديد تكلفة الموارد البشرية من حيث الاستقطاب والتدريب (التكلفة التاريخية مثلاً)	3
متوسطة	%63.7	9	0.971	3.185	تسعى الشركة إلى تحديد تكلفة الموارد البشرية بهدف تحديد العائد والتكلفة بدقة	4
متوسطة	%66.8	3	0.977	3.339	تهتم الشركة بقياس و تقييم اثر التدريب على أداء العاملين.	5
متوسطة	%66.3	6	0.981	3.315	تستخدم البيانات المالية الحالية للموارد البشرية في تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية.	6
متوسطة	%64.9	8	0.997	3.246	يتم التخطيط بشكل جيد للتكلفة المالية المترتبة على حصول العاملين في الشركة على مؤهل علمي في مجال عملهم خلال الخدمة في الشركة.	7
مرتفعة	%70.9	2	0.997	3.546	يوجد نظام لإعادة تقييم الموظفين وفقاً لتقييم الأداء السنوي الخاص بكل موظف	8
متوسطة	%66.8	3	0.928	3.339	لا تواجه الشركة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية	9
	%67		0.959	3.35	إجمالي الفقرات	

ويتضح من الجدول (3) بشكل عام أن مفردات عينة الدراسة قد أظهرت، موقفاً أقرب للحياد فيما يخص المحور الثاني، وبالرغم من أن المتوسط الحسابي بلغ (3.35) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) إلا أنه واقع في مدى الدرجة المتوسطة (2.61-3.4)، وكذلك الوزن النسبي بلغ 67% أي أنه ضمن مدى الحياد (53-68%) أما الانحراف المعياري فقد ساوى (0.959)، وهو أقل من الواحد الصحيح. كما يتضح أن أكثر الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.569) وقد حظيت بموافقة مرتفعة، وهذا أمر طبيعي لأن الفقرة تسأل فقط عن مدى إظهار الإدارة رغبتها في قياس تكلفة الموارد البشرية، في حين كانت أقل الفقرات في درجة الموفق هي الفقرة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.185)، وبذلك تتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.185 و3.569) وهي بأغلبية متوسطة، وجميعها تقع ضمن مدى الحياد عدا الفقرة الأولى والفرقة الثامنة واللتان حظيتا بموافقة مرتفعة. أي أن المبحوثين اتخذوا موقفاً حيادياً تجاه فقرات هذا المحور، ولذلك يمكن القول بأن الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية قليل. الجدول رقم (4) يوضح الإحصاء الوصفي لفقرات المتعلقة بمدى وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

**جدول (4):** مدى وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الدرجة	الوزن النسبي	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ر.م
مرتفعة	6.72%	1	5.850	13.63	يوفّر النظام المحاسبي قدرة على احتساب وقياس تكلفة الموارد البشرية في الشركة.	1
مرتفعة	7.69%	2	5.860	53.48	تعمل الشركة على توثيق وتسجيل بيانات محاسبة الموارد البشرية	2
متوسطة	66%	5	.9450	3.300	تقوم الشركة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات محاسبة الموارد البشرية	3
متوسطة	.167%	4	.8790	43.35	يلبي الدليل المحاسبي إمكانية تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية	4
متوسطة	5.59%	10	.9270	72.97	يتم الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في جانب الأصول	5
متوسطة	%65.8	6	.9590	43.25	يوفّر النظام المحاسبي الموجود إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية والعائد منها بدقة.	6
متوسطة	%64.9	7	7.950	3.246	تقوم الإداره بإعداد ميزانيات تخطيطية لاستقطاب وتنمية الموارد البشرية وكذلك المحافظة عليها	7
متوسطة	%63.5	8	.830	73.17	يتم مراعاة وجود قياسات محاسبية خاصة لعناصر الموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها	8
متوسطة	8.67%	3	2.920	93.23	لا توجد قيود قانونية تواجه عملية قياس ومعالجة بيانات محاسبة الموارد البشرية	9
متوسطة	%62.5	9	21.01	3.123	يوجد نظام رقابي إداري محدد يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	10
	%65.6		9150.	283.	إجمالي الفقرات	

ويتضح من الجدول (4) بشكل عام أن مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتخذت موقفاً أقرب للحادية فيما يخص المحور الثالث، وبالرغم من أن المتوسط الحسابي بلغ (3.28) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) إلا أنه واقع في مدى الدرجة المتوسطة (3.4-2.61)، وكذلك الوزن النسبي بلغ 65.6% أي أنه ضمن مدى الحيد (53-68%) أما الانحراف المعياري فقد ساوي (0.915) وهو أقل من الواحد الصحيح. ويتبين من الجدول أيضاً أن أكثر الفقرات أهمية في الإجابة هي الفقرة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.361) وقد حظيت بموافقة مرتفعة، في حين كانت أقل الفقرات في درجة المواقف هي الفقرة الخامسة بمتوسط حسابي قدره (2.977) وهي أقل من الوسط الفرضي، أي أن إجابات المبحوثين تشير إلى أن ضعف الإفصاح عن تكالفة المورد البشري، وبذلك تتراوح درجة المواقف على فقرات هذا المحور بين (2.977 و 3.361) وهي بأغلبية متوسطة، وجميعها تقع ضمن مدى الحيد عدا الفقرة الأولى والثانية إذ وقعتا ضمن درجة المواقف المرتفعة.

#### 4.5 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية التي نصت على لا تتوافر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية، وتم صياغة ثلاثة فرضيات فرعية ونتائج اختبارات الفرضيات الفرعية معروضة في جدول رقم (5) باستخدام اختبار لعينة واحدة.

جدول رقم (5): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفقرات	الفرضية
0.000	45.058	129	0.911	3.521	11	فرضية عدم الأولي: لا يوجد إدراك من قبل الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية
0.00	28.29	129	0.959	3.35	9	فرضية عدم الثانية: لا يوجد اهتمام من الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية.
0.00	27.28	129	0.915	3.28	10	فرضية عدم الثالثة: لا يوجد نظام محاسبي يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية

ويتضح من خلال الجدول أعلاه الخاص باختبار فرضية عدم الأولي أن القيمة الاحتمالية ( $P=0.029$ ) أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) و (T) المحسوبة (45.058) أكبر من (T) الجدولية، وعليه فإننا نرفض فرضية عدم الأولي، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد إدراك من قبل الإدارة العليا لأهمية محاسبة الموارد البشرية. ويتبين أيضاً من جدول (5) أن نتائج اختبار فرضية عدم الثانية أوضحت أن (T) المحسوبة (28.29) وهي أكبر من (T) الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية ( $P=0.00$ ) أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وعليه تم رفض فرضية عدم الثانية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد اهتمام من الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية. وأخيراً، أوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار فرضية عدم الأولى التي أوضحت أن القيمة الاحتمالية ( $P=0.00$ ) أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) و (T) المحسوبة (27.87) أكبر من (T) الجدولية، وعليه تم رفض فرضية عدم الثالثة، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص يوجد نظام محاسبي يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

## 5. الخاتمة والتوصيات

هدفت الدراسة بشكل عام إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية والتي تمثلت في وعي الإدارة العليا وجود اهتمام لدى الإدارة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية وجود نظام محاسبي ملائم يمكن من خلاله تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات النفط الليبية، وأوضحت النتائج بشكل عام بأن أهم مقوم متوفّر في شركات النفط الليبية هو توفر وعي الإدارة العليا لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهو يعتبر الأهم لأن الإدارة يمثل المستوى الإستراتيجي والفلسفى. وتمت مقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج الدراسات السابقة وجدنا في البيئة الليبية اتفقت نتيجة الفرضية الأولى مع دراسة (الشريف، 2013) والتي توصلت إلى أن متذبذبي القرار يتمتعون بقدر جيد من الإدراك والاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية، وكذلك دراسة (شيتة وبومدين، 2023) والتي كان من أبرز نتائجها وجود وعي كافٍ لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأن تبني نظام محاسبة الموارد البشرية قد يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات سلية، كما اتفقت في مسألة التأكيد على أهمية محاسبة الموارد البشرية مع دراسة (الروياتي، 1992) والتي توصلت إلى أن تبني محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات الليبية العاملة في الصناعات الاستراتيجية قد يساهم في الحصول على معلومات إضافية هامة ومفيدة لم تكن متاحة من خلال القوائم المالية التقليدية. كما اتفقت في البيئة العربية مع دراسة (El-Bardawil, 2012) والتي توصلت إلى أن شركة توزيع الكهرباء ومصلحة مياه بلديات الساحل تدرك أن أهم موظفيها هم أهم أصولها قيمة وأنهم الدافع وراء نجاح أي مؤسسة، فيما لا يزال مصطلح محاسبة الموارد البشرية جيداً جداً في فلسطين.

فيما اختلفت الدراسة مع عدة دراسات في الأقطار العربية كدراسة (ماصدة، 2015) و(هزرشي وأحمد، 2017) و(الجعدي، 2007) و(الصقر، 2013) والتي اتفقت جميعها على قلة وعي الإدارة بأهمية محاسبة الموارد البشرية ويعتبر هذا مؤشراً جيداً على وعي الإدارة في البيئة الليبية بالتطورات المستمرة في المجال الاقتصادي عامه وفي مهنة المحاسبة بشكل خاص، كما أن هذا المتغير يعتبر أهم متغيرات الدراسة فوجود وعي بأهمية محاسبة الموارد البشرية يعتبر الدافع الأهم لجعل الإدارة تسعى ل توفير بيئة مناسبة لتطبيقها.

اتفقت نتيجة الفرضية الثانية مع دراسة (ماصدة، 2015) والتي توصلت إلى أنه يتم تحديد تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة بشكل دقيق مما يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وكذلك دراسة (مشكور وناصر، 2018) والتي تشير إمكانية القيام بعملية القياس المحاسبي عن رأس المال البشري لدى الوحدات الاقتصادية من خلال الاعتماد على المخصصات الفكرية.

فيما اختلفت مع دراسة (سالم، 2008) والتي توصلت إلى أن عملية القياس المحاسبي لا تحظى باهتمام الإدارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة. وعلى الرغم من التباين بين نتائج هذه الدراسات إلا أنه إذا ما تفحصنا هذه النتائج بنظرة أكثر شمولية نجد أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين في هذا المحور كلها تقل أو تزيد قليلاً على مستوى الوسط الفرضي (3) وقد يرجع ذلك إلى أن الإدارات تهتم جزئياً بالقياس المحاسبي للموارد البشرية فمثلاً تقوم إدارات الشركات بتسجيل تكلفة الموارد البشرية من حيث الاستقطاب والتدريب غير أنها لا الشركة بقياس وتقدير أثر التدريب على أداء العاملين.

أما نتيجة الفرضية الثالثة اتفقت بشكل كبير مع دراسة (جود وعدي، 2012) والتي درست مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية والتي توصلت إلى أنه من الممكن أن يضم النظام المحاسبي المتبعة حالياً تحت طياته محاسبة الموارد

البشرية على الرغم من وجود بعض القصور فيه، وكذلك دراسة (El-Bardawil, 2012) والتي توصلت إلى أن النظام المحاسبي المستخدم يصدر تقارير تتسم بالدقة غير أنه يحتاج لمزيد من التطوير ليصبح مرناً بما يكفي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية. كما تناولت هذه النتيجة مع دراسة (ماصة، 2015) والتي توصلت إلى أنه يوجد أنظمة محاسبية ملائمة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة يدعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

وبالتالي نستطيع القول بأنه يوجد إدراك لأهمية محاسبة الموارد البشرية من قبل الإدارة العليا للشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط في دولة ليبيا، حيث يتم النظر إلى الموظف على أنه استثمار طويل الأجل وبالتالي هناك ضرورة لوجود معلومات محاسبية تمثل بواقعية قيمة الموارد البشرية وتساعد في اتخاذ القرارات، و ترى إدارات الشركات أن تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يتم من خلال تصميم نظام متكامل للمعلومات يجمع بين النظام المحاسبي والإداري، وتهتم إدارات الشركات بتحديد عناصر التكلفة المتعلقة بالموارد البشرية (التدريب، البعثات الخارجية، تأمين صحي، بدل مواصلات، علاوات... الخ)، ولم تظهر عينة الدراسة تأييداً كبيراً لفرضية اهتمام الإدارات بالقياس المحاسبي للموارد البشرية ولكن يمكن القول إنه يوجد بعض الاهتمام فمثلاً يوجد نظام لإعادة تقييم الموظفين وفقاً لتقييم الأداء السنوي الخاص بكل موظف، و يمكن القول إن النظام المحاسبي بالشركات يوفر على الأقل الحد الأدنى من إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهو ما أظهرته الدراسة من خلال تأييدها غير الكبير لوجود نظام محاسبي يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، لا تواجه الشركات قيود قانونية تواجه عملية قياس ومعالجة بيانات محاسبة الموارد البشرية، ويوجد بالشركات نظام رقابي إداري محدد يساعد على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، و لا يعتبر الاصح عن قيمة الموارد البشرية بشركات النفط الليبية إفصاحاً كافياً فيما يتعلق بالموارد البشرية.

عليه توصي الدراسة بعدة توصيات و هي تمثل في توعية الإدارة بأهمية استخدام البيانات المتوفرة عن الموارد البشرية والاعتماد عليها في قرارات التعيين والاستغناء والتدريب والترقية وما إلى ذلك، و عقد المؤتمرات العلمية التي تساهم في زيادة الوعي حول نظام محاسبة الموارد البشرية من فوائد ومتاها وأهداف، إضافة إلى تضمين موضوع محاسبة الموارد البشرية بالمناهج الدراسية في الجامعات، وضع أساس واضح للتمييز بين النفقات الجارية وبين النفقات المستثمرة التي تمت منافعها لأكثر من فترة مالية، تحديد نموذج معين لقياس تكلفة الموارد البشرية كالتكلفة التاريخية مثلاً، ضرورة اتخاذ الاجراءات اللازمة والرسمية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية عن طريق تحسين النظام المحاسبي الحالي لكي يكون نظاماً متكاملاً يضمن حساب جميع المبالغ المنفقة على العنصر البشري منذ استقطابه مروراً بكل التدريب والتطوير، ورسملة جميع التكاليف والأخذ في الحسبان كيفية الاستفادة منها طيلة مدة بقاء الموظف بالشركة، والاهتمام بعنصر الاصح والشفافية فيما يخص تكلفة الموارد البشرية، والاستفادة من تجارب الشركات التي قامت بتطبيق محاسبة الموارد البشرية خاصة في الدول المتقدمة، وبذل المزيد من الجهد البحثية حول هذا الموضوع من جميع الجوانب نظراً لحدثاته.

## المراجع العربية

- شاهين، على عبد الله. (2011). نظريات المحاسبة. مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع. غزة. فلسطين.
- أبو غزاله طلال، محاسبة الموارد البشرية، مؤتمر قياس النجاح المؤسسي من خلال رأس المال البشري، المنامة، مملكة البحرين، 12-14 ديسمبر، 2005
- المطيري، أحمد فهد (2010)، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، المبررات - المبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط بوزوينة، هجيره ومسعود، دروسي. (2020). "القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM". مجلة الأبحاث الاقتصادية. جامعة البلدية. المجلد 15. العدد 1.
- البوعلي، لعيبي هاتو. (2009). "محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية تطبيقها في المصادر التجارية العراقية -مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار أنموذجاً". رسالة ماجستير غير منشورة. الأكاديمية العربية في الدنمارك.
- بيلي مريم آدم، وداد سناه ذكي، وبابكر ناہد عثمان. (2021). "دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تعزيز الازدهار في العمل - دراسة تطبيقية على العاملين في البنوك التجارية المصرية بمحافظة دمياط". مجلة اماراباك العلمية المحكمة. المجلد 12. العدد 41.
- ثوباني سمية أحمد. (2017). "تكلفة رأس المال البشري وطرق قياسها". جامعة السويس. السويس. مصر.
- جابر، علي فاضل. (2007). "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية". مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك. العدد الثاني.
- الجعدي، سناه عبد الهادي. (2007). "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية غزة.
- جامعة، كمال حسين. (2008). "محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري". مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية. العدد الرابع والعشرون.
- حداد، نور الهدى. (2020). محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس. جامعة أم البوقي. الجزائر. مجلة المالية وحكمة الشركات. المجلد الرابع. العدد 2.
- حداد، نور الهدى. (2015). "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقاتها في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة سطيف.
- حسين، عبد العزيز. (2021). "معوقات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المصادر التجارية الليبية". جامعة الزيتونة، مجلة كلية التربية. العدد 20.
- الحويج، حسين. (2018). ضرورات ومتطلبات التنويع الهيكلي في الاقتصاد الليبي في ظل الأزمة النفطية الراهنة. مجلة الدراسات الاقتصادية. العدد 3.

- الزواوي، على عبدالحفيظ والشريف، سالمة إبراهيم. (2017). "أثر الافصاح عن الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصادر الليبية". مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال. جامعة مصراتة. المجلد السادس. العدد الثاني.
- سالم، فضل كمال. (2008). "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية غزة.
- شحادة، محمد ماهر. (2016). متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الأزهر غزة.
- الشريف، طارق عبدالحفيظ. (2013). "مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي". مجلة المختار للعلوم الاقتصادية. 3(2).
- الشهري، عائشة. (2017). "المحاسبة عن الموارد البشرية -دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية-". رسالة ماجستير منشورة. جامعة الملك عبد العزيز. الرياض.
- شيتة، علي وبومدين، رائف. (2023). "مدى مكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركات الاتصالات الليبية -دراسة تطبيقية على شركة المدار الجديد-". مجلة الأصالة. العدد السابع. المجلد الثاني.
- الصقر، ثامر. (2013) "محاسبة الموارد البشرية -المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة-". مجلة دراسات البصرة، العدد 8.
- العامامي، غالية. (2014). "أثر رأس المال البشري على التميز التنظيمي بقطاع النفط في ليبيا"، أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة عين الشمس، القاهرة.
- الروياتي، عوض. (1997). محاسبة الموارد البشرية وأثارها في الشركات الليبية العاملة في الصناعات الاستراتيجية. الجامعة الأردنية، الأردن.
- فتح، إبراهيم. (2000). "مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية". مجلة اربد للبحوث والدراسات. المجلد 2. العدد 2.
- ماصدة، ديمة. (2015). "مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة". رسالة ماجستير منشورة. الجامعة الإسلامية غزة.
- مشكور، سعود جايد وناصر جعفر فالح. (2018). "القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية". مجلة العلوم الحديثة والترااثية بالسويد. المجلد 6. العدد 1.
- المعموري، علي محمد ثجيل. (2012). "تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية". المؤتمر العلمي الدولي بعنوان عولمة الإدارة في عصر المعرفة. جامعة الجنان لبنان.
- المدهون، خالد، محمد. (2015). "تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية". المجلة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، مجلد 23، العدد 2.

- المقروس عبد الحميد والفرجاني إبراهيم. (2015). دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية. مجلة آفاق الاقتصادية. العدد الثاني.
- ناصري، حدة. (2019). "معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية". رسالة ماجستير منشورة. جامعة محمد بوضياف الجزائر.
- راضي، نوال حربى (2014)، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات) دراسة تطبيقية (، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، (16)، ص 149-165
- هزري، طارق وأحمد، دروم. (2017). معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خضر. العدد 22.

#### المراجع الاجنبية

- Al-Tahat, S & Al-Zoubi, A. (2020), "The challenges in applying human resources accounting in auditing companies". International journal of business and social science. 11.(3)
- American Accounting Association. (1973). Report of the committee on accounting for human resources. Accounting review. 48.
- Bengtsson, M & Wallström, J. (2014). Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements. Master's thesis within accounting.
- Clatworthy, M. & Jones, M.J. (2003). Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives. Accounting & Business Research, Vol.33.(3)
- Damoori, D, Sabokro, M & Heydari, S. (2021). Human Capital Accounting Indicators based on the Non-Monetary Valuation Approach (Case Study: Bank Melli of Iran). Journal of Empirical Research In Accounting. Vol 11. No 39.
- El- Bardawil, S. (2012). The Assessment of Human Resource Accounting Application in Major Semi-Public Organizations in Gaza strip, Islamic University – Gaza. Un published master thesis.
- Ilesanmi, I, Rasheed, A & Mayowa, O. (2017). "Human capital accounting & shareholders' value of listed oil & gas companies in Nigeria". International journal for innovative research. 3(11).

- Oluwatoyin, A. S. (2014). Human resources and accounting and disclosure in financial statement: literature Review. Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5 No 22.
- S. kumar, Sanjay Satpathy, R. Krishnan, Tamilarasu. (2019). ‘Human resource accounting’. Pondicherry university journal. Pondicherry. India.
- Sarker, Nivedita. Koilakos Chouzouris, Georgios. (2021). A Comparative Analysis between Traditional Accounting and Human Resources Accounting (HRA) Practices on HRManagerial Decision-Making Process. Umeå University. Umeå, Sweden.
- Shawai, A. (2015). “The needs for human resource accounting: prospects & challenges”. Advances in economics & business management. Vol 2.