

# الفصل الأول

## الإطار العام للبحث

## الفصل الأول

### الإطار العام للبحث

#### 1.1 المقدمة :-

لعل إنشاء الشركات الكبرى وتكوين الأصول الثابتة أيسر على المجتمع من تكوين القوى البشرية اللازمة لإنشاء وتشغيل وإدارة تلك الشركات لأن العمل هو مصدر الثروة ، ويعد المورد البشري من أعلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقة منتجة ونافعة ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحول في الموارد الأخرى والموظف لها، وهو بذاته مورد لانتضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من أجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى .

وان نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفاعلية الموارد البشرية العاملة بها وباعتبار العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي الشركات وخاصة المنتجة منها ولاسيما الشركات النفطية، والموارد المادية ماهي إلا عوامل مساعدة والإنسان بما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، فالشركات قد تنفق أموالاً طائلة في استقطاب واختيار وتدريب العاملين ، إلا ان المحاسبة التقليدية تنظر إلى هذه الأعباء على انها نفقات جارية تحمل على إيراد الفترة المالية عند حساب صافي الربح . ورغم انها تمثل استثمارات تنفق من أجل تكوين أصولاً للشركات ، وبالتالي على محاسبة الموارد البشرية تشجيع الإدارة على النظر إلى الموارد البشرية عند إتخاذ القرارات على إنهاء أصول تتوقع أن تحصل عن طريقها على منافع مستقبلية وكذلك إيجاد نظام متكامل للمحاسبة عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية .

وحيث أن الشركات النفطية من الشركات الإنتاجية التي تمثل فيها الإنتاجات البشرية وهو المنتج الأساس للشركات ، وأن محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في قياس وتقييم تلك الموارد، لذا فإن هذا البحث محاولة لتسليط الضوء على أهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية ومدى إمكانية ذلك ، فقد تضمن أربع فصول تناول الأول منها في الإطار العام للبحث ، أما الفصل الثاني فقد تناول موضوع المحاسبة عن الأصول البشرية في الشركات النفطية ، وكان الفصل الثالث في كيفية إظهار وقياس تكلفة الأصول البشرية ومعالجتها محاسبياً ، وخصص الفصل الرابع للدراسة التطبيقية والتي من خلالها تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات وعرض للعدد من التوصيات .

## 1.2 مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤالين الآتيين :-

1. هل هناك الوعي الكافي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية؟
2. هل أن النظام المحاسبي المطبق في الشركات النفطية يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ؟

## 1.3 فرضيات البحث :-

تم اعتماد الفرضيتين الآتيتين لغرض الإجابة على سؤالي المشكلة :-

1. لا يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الشركات النفطية بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية .
2. لا يلبي النظام المحاسبي المطبق في الشركات النفطية كل متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

## 1.4 أهمية البحث :-

تمكن أهمية البحث في :-

1. تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية الليلية وذلك لأن تلك الموارد ذات أهمية كبيرة في عصر يعتمد على إبداع العقل البشري .
2. أن الاهتمام المتزايد بالعنصر البشري كونه الركيزة الأساس في قطاع الإنتاج يتطلب إيلاء موضوع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية الأهمية المطلوبة .
3. توجيه الأهتمام نحو تطوير الموارد البشرية لأنها ذات أهمية نسبية عالية في الشركات الإنتاجية على وجه الخصوص .

## 1.5 أهداف البحث :-

تهدف البحث إلى :-

1. التعريف بمفهوم محاسبة الموارد البشرية .
2. مدى إمكانية تطبيقها في الشركات النفطية .

## 1.6 الدراسات السابقة :-

1. دراسة ( جابر ، 2007 )<sup>(1)</sup> بعنوان : تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية :-

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

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

ومن أهم ما أوصلت به هذه الدراسة هو ضرورة التعامل مع الموارد البشرية على أساس أنها ثروة ليست فقط لشركات ، وإنما للدولة نفسها وكلما تم الارتقاء بمهاراتها أدى ذلك إلى المساهمة .

2. دراسة (الجعيدي، 2007)<sup>(2)</sup> بعنوان : دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة :-

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

ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود وعي لدى المسؤولين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية ولكن دون أن تعمل تلك الجامعات على تطبيق أنظمة محاسبية يمكن أن تلبى متطلبات المحاسبة عن الموارد البشرية وبالتالي الاستفادة من تلك المعلومات في دعم القرارات الإدارية .

(1) جابر ، على فاضل ، " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية " بحث مقدم إلى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك لدراسة الماجستير ، بغداد ، 2007 .

(2) الجعيدي ، سناء عبد الهادي ، " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة " رسالة ماجستير ، غزة ، 2007 .

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

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

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة من أجل توجه المزيد من هذا الاهتمام بالعنصر البشري كونه يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة، حيث بلغ حجم عينة البحث عاملين من فئات متخذي القرارات ( أعضاء مجلس الإدارة، المدراء الماليون والإداريون ، رؤساء أقسام المحاسبة ، رؤساء أقسام شئون الموظفين ) لدى ( 100 ) شركة .

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

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

### 4. دراسة (عودة ، 2013)<sup>(4)</sup> بعنوان : واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعلية العمل الإداري في الشركات غير الحكومية في قطاع غزة :-

هدفت هذه البحث إلى التعرف على واقع نظم المعلومات الموارد البشرية وأثرها على فاعلية العمل الإداري في الشركات غير الحكومية العاملة في قطاع غزة وذلك لأهمية إدارة الموارد البشرية وتأثيرها

(3) سالم ، فضل كمال ، " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة ، قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، (2008) .  
(4) عودة ، " واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعلية العمل الإداري " دراسة ميدانية على الشركات غير الحكومية ، قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2013 .

على سير العملية الإدارية داخل الجمعيات ، وقد عملت البحث على توضيح الدور الذي تسهمه نظم معلومات الموارد البشرية المحسوبة في نجاح العمليات الإدارية في الجمعيات ، وبلغ حجم عينة البحث ( 100 ) استبانته وزعت على مسؤلي قسم الموارد البشرية أو من ينوب عنهم في الشركات غير الحكومية في قطاع غزة والبالغ عددهم ( 887 ) شركة .

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

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

#### 5. دراسة (زوليف، 2014)<sup>(5)</sup> بعنوان: العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن :-

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

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

ومن أهم ما أوصلت به هذه البحث القيام بمثل هذه البحث في قطاعات اقتصادية أخرى ضمن البيئة الأردنية بغرض إجراء المقارنة للوقوف على مدى التشابه والاختلاف بين هذه القطاعات في مجال

(5) زوليف ، " العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي الموارد البشرية في التقارير المالية " ، دراسة ميدانية على البنوك العاملة في الأردن ، رسالة ماجستير ، الأردن ، 2014 .

الإفصاح عن الموارد البشرية وأن يتم تناول متغيرات أخرى لم يتم إختبارها في هذه البحث مثل الرفع المالي والسيولة ، وهيكل الملكية .

### **1.7 ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة :-**

ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة هو أنها ستتناول دور إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة أداء القطاع النفطي وفعاليتها ، أي أنها ستخرج مآتناولته الدراسات السابقة والشركات التي طبقت فيها (مثل : الشركات الخدمية ، وغيرها من منشآت الأعمال الهادفة للربح ) حيث سيتم تطبيق البحث على القطاع النفطي في ليبيا ، بالإضافة إلى كونها تجربة جديدة في الواقع الليبي وفي هذا القطاع.

### **1.8 أسلوب البحث :-**

إعتمدت في الجانب النظري على مجموعة من المراجع والكتب والبحوث المنشورة التي توفرت فيما يخص موضوع محاسبة الموارد البشرية ، أما الجانب التطبيقي فقد إعتمدت أسلوب الاستبيان الذي من خلاله تم جمع المعلومات المطلوبة لأغراض البحث ، وقد تم إستخدمت أسلوب الإحصائية الآتي في التحليل :- برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

(Statistical Package for Social science(SPSS)).

### **1.9 مجتمع البحث :-**

يتكون مجتمع البحث من الإدارات التالية :- إدارة الحسابات العامة وإدارة الميزانيات والتقارير وإدارة الموارد البشرية وإدارة القوى العاملة ومن مدراء هذه الإدارات وبعض الموظفين العاملين في هذه الإدارات والبالغ عددهم 154 موظف حيث تم توزيع 36 نسخة استبيان .

### **1.10 عينة البحث :-**

لقد تم إختيار عينة من الكوادر البشرية المتخصصة في المجال الإداري أو التدقيقي والتي بدورها لها دور هام في تطبيق النظام المحاسبي في الشركات النفطية والتي من دواعي هذه البحث التعرف على الإمكانيات المتوفرة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، ولقد أمكن توزيع (36) نسخة إستبيان وهي التي خضعت للتحليل.

## 1.11 حدود البحث :-

الحدود الزمانية : الفترة من شهر نوفمبر لغاية شهر يناير / 2019 - 2020 .

الحدود المكانية : أقتصر البحث على المؤسسة الوطنية للنفط .

الحدود الموضوعية : مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية .

الحدود البشرية : إقتصرت البحث على مدراء وبعض موظفي إدارة الحسابات العامة ، و إدارة الميزانيات والتقارير ، وإدارة الموارد البشرية ، والقوى العاملة .



## الفصل الثاني

المحاسبة عن الأصول البشرية في الشركات النفطية

## المقدمة :-

يعتبر موضوع الموارد البشرية من المواضيع القديمة التي تم إثارتها ودراستها في البحوث الاقتصادية . وقد طرأ على دراسة ومناقشة مشكلات الموارد البشرية انعكاساً ملموساً لإضفاء الطابع المحاسبي . وظهرت عدة محاولات من قبل الباحثين الذين بذلوا جهوداً متميزة في تطوير مفاهيم وإجراءات القياس الخاصة بالموارد البشرية . لقد بقي موضوع محاسبة الموارد البشرية ، موضوع جدل ونقاش كبيرين طيلة ثلاثة عقود من الزمن ، لذلك يتطلب الأمر إعادة النظر في تلك المحاولات لإيجاد الطرق والأساليب المحاسبية المناسبة للقياس والعرض والإفصاح عنها ، ولإيجاد الأساليب الملائمة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، ينبغي معرفة مفهوم محاسبة الموارد البشرية ، وما خصائصها ومزاياها وأهميتها ، وتحديد الأهداف والمبادئ والفروض التي تقوم عليها ،

وقسم الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث :-

**المبحث الأول : مفهوم ونشأة وتطوير محاسبة الموارد البشرية ووجهات إختلاف النظر فيها وخصائصها .**

**المبحث الثاني : مزايا وأهمية وأهداف و مكونات محاسبة الموارد البشرية .**

**المبحث الثالث : المبادئ والفروض ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونظرة الفكر المحاسبي لها .**

## المبحث الأول

مفهوم ونشأة وتطوير محاسبة الموارد البشرية ووجهات إختلاف النظر فيها وخصائصها

### المقدمة :-

إن الإهتمام الكبير بالأصول الفكرية ، والاستثمار في الموارد البشرية في ظل اقتصاد المعرفة ، يدفعنا للبحث في مفهوم وتعريف محاسبة الموارد البشرية انطلاقاً من معرفة هذا النوع من المحاسبة ونشأة وتطوير ووجهات إختلاف النظر محاسبة الموارد البشرية وخصائصها .

ويتكون هذا المبحث من الآتي :-

أولاً : مفهوم محاسبة الموارد البشرية .

ثانياً : تعريف محاسبة الموارد البشرية .

ثالثاً : نشأة وتطوير محاسبة الموارد البشرية .

رابعاً : وجهات إختلاف نظر لمحاسبة الموارد البشرية .

خامساً : خصائص محاسبة الموارد البشرية .

## أولاً : مفهوم محاسبة الموارد البشرية(6) :-

نشأت محاسبة الموارد البشرية بشكل متوازي، نتيجة تطور أحد مدارس علم إدارة الأفراد والتي تسمى "مدرسة الموارد البشرية" والتي تفترض أن البشر هم موارد تنظيمية ذات قيمة ، وأن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعتبر مفهوماً فلسفياً (Philosophical Concept) ، فهو ليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ محددة وإنما مفهوماً يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها الشركات من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري (Human Capital) .

أي أن مفهوم الموارد البشرية للإنسان على نفس مستوى الموارد المتجمعة الأخرى حيث انه مورد من أعلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقة منتجة ونافعة، ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحويل في الموارد الأخرى وهو الموظف لها، وهو بذاته مورد لا تنضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من اجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى .

أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعني كل العمليات الحسابية التي تقوم بها الشركات من أجل تقييم رأسمالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في الشركات من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي .

## ثانياً : تعريف محاسبة الموارد البشرية(7) :-

عرفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة ومحاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية" .

وعرف أيضاً Sidney Davidson بأنها " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن المواد البشرية ، وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله " .

كما عرفها (Flamholtz) بأنها " وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في الشركة أو الشركات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للشركة ، كما تم تعريفها بأنها مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في ذلك لغرض إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة .

(6) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ،

رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

(7) نوال حربي ، " مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات " دراسة تطبيقية على جامعة قادسية ، رسالة ماجستير ،

غزة ، 2013 .

ومن التعاريف السابقة نستنتج بأن الفكرة الأساسية التي تدور حولها محاسبة الموارد البشرية هي فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في الشركات والتي يجب قياسها ومعالجتها محاسبياً . ومن هنا يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر الباحثين بأنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الشركات لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال تقييم تكلفتها والتغيرات التي تطرأ على تلك التكلفة بمرور الزمن ومعالجتها محاسبياً، فضلاً عن تقييم أدائها وأثره على قيمة الشركات .

وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تتمثل في الآتي (8) :-

❖ محاسبة الموارد البشرية هي أداء قياس وليست فرعاً مستقلاً، بل تحسيناً للنظم الموجودة .

❖ محاسبة الموارد البشرية تعترف بأساليب القياس والتي يمكن تطبيقها عملياً .

❖ قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته بل وسيلة للمساعدة في إتخاذ القرارات الإدارية الداخلية منها والخارجية .

### ثالثاً : نشأة وتطوير محاسبة الموارد البشرية(9) :-

مر الإهتمام بالموارد البشرية بمراحل وتغيرات كثيرة، اختلف فيها هدف الإدارة من هذا الإهتمام ونستطيع أن نميز ثلاثة أنواع من النظريات تعكس تطور الفكر الإداري تجاه العنصر الإنساني وما تبع ذلك من نشأة وتطور فكرة محاسبة الموارد البشرية .

#### 1. النظرية التقليدية :-

كان تركيز الباحثين والممارسين في مطلع هذا القرن أو قبله بقليل – منصّباً على بناء التنظيم " الرشيد" أو المثالي ، والذي يقصد به أن يكون على درجة عالية من الكفاءة والدقة في تحقيق المهام الموكلة إليه، وقد كان يعبر عن ذلك بنظرية الآلة، إذ كان ينظر إلى جهاز الأعمال أو الشركات على أنها آلة كبيرة تتضمن مجموعة من الأجزاء مع بعضها بما فيها العنصر الإنساني – قام كل جزء بأداء مهمته في تناسق وترابط مع الأجزاء الأخرى ، ومن ثم تؤدي الآلة الكبيرة وظيفتها الكلية بالكفاءة الواجبة .

(8) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

(9) د.علي محمد عبد الوهاب ، د. سعيد يسّ عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

وقد صاحب هذه النظرية افتراض عن الطبيعة البشرية ، فحواه أن الإنسان مخلوق كسلان لا يحب العمل ، لذلك لا بد أن يدفع إليه دفعاً ويراقب بإحكام، ومن ثم انصراف الاهتمام إلى الجانب الفني للعمل فقط ، وتوجهت الجهود إلى استيفاء الاحتياجات والمطالب الفنية ، مثل طرق العمل وأساليبه ، والمعدات والخامات اللازمة للأداء ، وتصميم الإدارة المكان المناسب للإداء ، وقد ظهر ذلك جليا في مجهودات فردريك تايلور وإتباعه من مدرسة الإدارة العلمية ، حيث كان العنصر الإنساني يعتبر جزءاً من الجانب الفني – مثل هذه العناصر المذكورة بالضبط ، يفترض فيه الانسياق معها ، فإذا وضعت خطة محكمة لسير هذه العناصر جميعاً كان إذعان الإنسان وتعاونه وأدائه لدوره أمراً مضموناً – مادام هذا الدور مرسوماً ومحددًا بعناية ، ومادام الإنسان يؤجر على أدائه أجراً مناسباً ، وعلى هذا فإن مهمة المدير كانت تنحصر أساساً في الرقابة . أي توجيه سلوك العاملين في القنوات التي رسمت لهم وحسب مستويات الأداء المقررة ، واتخاذ الإجراء اللازم لتصحيح مسارهم إذا أخطئوا أو لم تكن طاعتهم وتعاونهم كاملاً .

وفي ظل هذا النموذج للإدارة كانت وظيفة المحاسبة الإدارية تنحصر في مساعدة الإدارة على زيادة كفاءتها وتحقيق النتائج المطلوبة طبقاً للمعايير المحددة وكانت المعالجة تشمل " الأصول المادية " فقط أما بالنسبة للأصول المعنوية فقد اقتصر على تلك الأصول التي تدر على الشركات ربحاً مادياً وسمعة طيبة في السوق ، مثل شهرة المحل ، وقد كان للمحاسبة الإدارية جانبان أحدهما تخطيطي والآخر رقابي ، فأما الأول فهو مساعدة الإدارة على تحديد أهدافها وتوزيع مواردها تمهيداً للإستغلال الأمثل ، وأما الثاني فكان تنبيه الإدارة إلى نواحي القصور و الضعف في الأداء ومساعدتها على تصحيحه ، ويوضح الجدول (1/1/2) أهم خصائص النموذج الرشيد أو المثالي بالنسبة للإدارة والمحاسبة الإدارية .

### ( جدول 1/1/2 )

#### النموذج التقليدي ( الرشيد )

الإدارة	المحاسبة الإدارية
المنظمة :	الهدف :
وحدة اقتصادية .	مساعدة الإدارة في تحقيق اكبر عائد ربحي .
الهدف :	الأنسان :
تعظيم الربح .	أداء من أدوات الإنتاج .
القاعدة :	مهمة المحاسبة :

<p>أ- تخطيطية : مساعدة الإدارة في تحديد الأهداف وتوزيع الموارد .</p> <p>ب- رقابية : مساعدة الإدارة في التعرف على الأداء الضعيف وتصحيحه .</p> <p>ت- المحاسب : شخص موضوعي يعرض المركز المالي الحقيقي بحيادية تامة .</p>	<p>الطريقة المثلى – الكفاءة القصوى .</p> <p>الإنسان : أداء من أدوات الإنتاج .</p> <p>الطبيعة البشرية : الإنسان كسلان .</p> <p>الدوافع : مادية .</p> <p>الحوافز : مادية .</p> <p>دور المدير : الرقابة .</p> <p>واجب الفرد : الطاعة والالتزام .</p>
---	---

## 2. نظرية العلاقات الإنسانية :-

تطورت البحوث والتجارب التنظيمية ، وبدأ الاتجاه إلى اعتبار الشركات نظاماً اجتماعياً أو طبيعياً بالإضافة إلى أنها نظام فني ، أي أن الجانب الفني أو الرشيد للشركة ، يكمله ويؤثر فيه جانب آخر ، هو التركيب الإنساني والاجتماعي ، والذي يتكون من الناس - بما فيهم من خصائص شخصية وسلوك واتجاهات ، قد لا تكون بالضرورة رشيدة أو ناضجة ، أو بعبارة أخرى قد تكون متفقة مع الجانب الفني أو معارضة .

وقد ساهمت التجارب التي أجرتها مدرسة العلاقات الإنسانية في تعميق وتطوير المفهوم الإنساني للشركة، وهذا بالإضافة إلى تطور علم النفس وأتساع مجالاته وفروعه وانتشار أبحاثه لتشمل جوانب

كثيرة للإنسان ساعدت الإدارة في التوصل إلى فهم أحسن للعاملين ، وذلك عن طريق التعرف على أسباب سلوكهم الفردي والجماعي ، وفهم الدوافع والحاجات ، مثل الإحباط وما يترتب عليه من ضعف الإنتاجية ومقاومة التطوير وتعطيل الوصول إلى الأهداف ، وبالتالي فإن النظام الفني ودرجة كفاءته في تحقيق النتائج المطلوبة يتأثر إيجاباً وسلباً بالنظام الاجتماعي .

وبعبارة أخرى فإن الجانبين – الفني والإنساني – ليسا بالضرورة متقنين ، كما افترضت النظرية التقليدية، كما أن الجانب الإنساني لا يعتبر " جزءاً " من الجانب الفني أو تابعاً له ، وقد صاحب هذا التطور اتجاه آخر في تفسير الطبيعة البشرية للعاملين ، فأصبحت الفكرة عن الإنسان إنه مخلوق إيجابي طموح يحب العمل ويتحمل المسؤولية .

وقد تحول دور المدير قليلاً عن دوره السابق ، فأصبح يتضمن حياته النظام الإنساني إلى جانب النظام الفني ، أي معرفة الحاجات النفسية والاجتماعية للعاملين ومحاولة إشباعها ، وعدم الاقتصار على دفع الأجور أو الجزاء المادي فقط ، وبذلك ينسجم العنصر الإنساني مع الجانب الفني ويؤدي العاملين أدوارهم كما يجب وبالتالي فإن الطبيعة الرقابية لدور المدير استمرت في الوجود وهي توجيه العنصر الإنساني أساساً لخدمة الجانب الفني وزيادة كفاءته .

ونتيجة لهذا التطور الفكري ، بدأ الكتاب تدريجياً يوجهون نقدهم للمحاسبة ويرون أن الاقتصار على هدف تعظيم الربح يحد من دور المحاسبة الإدارية ، فلا تأخذ في اعتبارها الطبيعة المعقدة المتداخلة لأنشطة الشركات وتأثير الجوانب السلوكية على هذه الأنشطة الأمر الذي يجعلها تقدم للإدارة معلومات محدودة وغير كافية لاتخاذ القرارات السليمة وعلى هذا فإن فهم العنصر الإنساني أمر هام للمدير والمحاسب على السواء ، وذلك لأن الإدارة تتخذ قراراتها بناءً على المعلومات التي تقدمها لها المحاسبة ، والتي يفترض فيها الدقة والثبات فإذا لم تأخذ هذه المعلومات في اعتبارها العوامل النفسية والاجتماعية للعاملين ، ترتب على ذلك آثار ضارة ، فمثلاً إذا أغفلت الموازنة التقديرية والتكاليف المعيارية وغيرها من الأدوات الرقابية ، جوانب هامة كدوافع الموظفين وطموحهم واتجاهاتهم ، فإن ذلك يسبب إحباطاً لهؤلاء على العلاقات الإنتاجية .

لكن ورغم هذا النقد لم يحدث تحول يذكر في وظيفة المحاسبة التقليدية واستمرت في أداء دورها كما هو ، كل ما هنالك أن المحاسبين بدأوا ينتبهون للمفاهيم السلوكية ، ويعترفون بتأثير الجانب النفسي والاجتماعي على اتخاذ القرارات ولكن دون أن يظهر ذلك في صورة رقمية في كشوف حسابات النتيجة ، ويوضح جدول (2/1/2) أهم خصائص نموذج العلاقات الإنسانية ، بالنسبة للإدارة والمحاسبة الإدارية .



( جدول 2/1/2 )

النموذج الإنساني

الإدارة	المحاسبة الإدارية
المنظمة : وحدة فنية اجتماعية .	الهدف : مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها .
الهدف : الربح ورضا الأفراد .	الإنسان : ينظر إليه من زوايا المعاملات المالية + أثر الدوافع على نتائج العمل .
القاعدة : الطريقة المثلي .	مهمة المحاسبة : توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات .
الإنسان : كيان له إدارة ومشاعر .	المحاسب : شخص يتأثر بأهدافه الشخصية وأهداف إدارته مثل بقية العاملين .
الطبيعة البشرية : الإنسان نشيط وإيجابي .	
الدوافع : مادية ونفسية واجتماعية .	
الحوافز : مادية ومعنوية .	
دور المدير : العناية بالإنسان لتحقيق أهداف الشركات .	

واجب الفرد :  
الطاعة والالتزام .

### 3. النظريات الحديثة :-

اتجه الفكر الإداري مؤخراً نحو نظرية النظم ، وتعالج هذه النظرية الشركات على أنها كيان متكامل يتكون من أجزاء متداخلة توجد بينها علاقة عضوية تتميز بالتفاعل والتأثر والتأثير ، بحيث أن تغييراً في جزء منها يحدث تغييراً – بدرجة أو بأخرى – في بقية الأجزاء ، ومن ثم في الكيان الكلي ، هذا بالإضافة إلى العلاقة المتداخلة المستمرة بين الشركات من ناحية والبيئة التي تحيط بها من ناحية أخرى ، ويعبر عن ذلك بأن الشركات نظام مفتوح ، وتتضمن البيئة مجموعة من العوامل الإقتصادية والسياسية والحضارية والاجتماعية والطبيعية والتكنولوجية ، وتتأثر الشركات بهذه العوامل البيئية وتؤثر فيها ، ولا تعتبر هذه العلاقة المتفاعلة بين الشركات وبيئتها شيئاً عادياً وموجوداً فحسب ، ولكنها لازمة لأعمال الشركات ونجاحها وتقدمها نحو بلوغ أهدافها ، حيث تأخذ الشركات مدخلاتها من البيئة وتعطيها مخرجاتها وتحدد أهدافها وتقرر أنشطتها بناءً على احتياجات المجتمع ، الحالية والمستقبلية .

ويعتبر العنصر الإنساني أهم المدخلات التي تستخدمها الشركات في تنفيذ عملياتها و الحصول على مخرجات أو نتائج الأعمال ، لذلك يعالج مدخل النظام المفتوح هذا العنصر من زوايا أوسع أو أشمل من تلك التي تنظر بها مدرسة العلاقات الإنسانية، فيأخذ في الاعتبار كافة العوامل النفسية والاجتماعية ويفحص التفاعل الحركي أو العلاقة العضوية بين هذه العوامل ، والأثر الذي تتركه على سلوك العاملين ودوافعهم واتجاهاتهم وعلاقاتهم ، تم أثر كل ذلك على الإنتاجية والأداء .

وقد ترتب على ذلك أن أصبح دور المدير في إدارة الموارد البشرية لا تقتصر فقط على الرقابة - كما كان في النموذج التقليدي ، أو إشباع حاجات الأفراد – كما هو الحال في النموذج الإنساني ، ولكنه يتمثل في المقام الأول في التنمية والتطوير للشركة والأفراد سوياً ، وفي المحافظة على الجانبين الفني والإنساني وإتباع السبل التي تحقق فعاليتها والتعرف على معوقات الأداء والعمل على علاجها واقتناص فرص التطوير والتحسين وإعداد الخطة الملائمة للاستفادة منها ، وإتباع النمط القيادي الذي يشبع حاجات الأفراد إلى جانب تحقيق أهداف العمل ، ويوضح جدول (3/1/2) أهم خصائص النموذج الحديث للإدارة والمحاسبة الإدارية .

( جدول 3/1/2 )

النموذج الحديث

الإدارة	المحاسبة الإدارية
المنظمة : نظام مفتوح ( تأثير متبادل مع البيئة ) .	الهدف : مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها .
الهدف : مجموعة أهداف اقتصادية واجتماعية .	الإنسان : مورد بشري يحسن إظهاره في حسابات النتيجة .
القاعدة : الطريقة الأنسب .	مهمة المحاسبة : أ- توفير المعلومات الدقيقة اللازمة لاتخاذ القرارات . ب- المساهمة في تنمية الموارد البشرية بمساعدة الإدارة على حسن اختيارها وتحفيزها وصيانتها .
الإنسان : مورد بشري هام .	
الطبيعة البشرية : طاقات يجب تنميتها .	
الدوافع : مجموعة متنوعة .	
الحوافز : المزيج المناسب .	
دور المدير : التنمية والتطوير .	
واجب الفرد :	

مما سبق يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية قد مرت بمراحل تطوير متعددة تبعاً للتطوير الفكري الإداري ، ونظريات العلاقة الإنسانية التي اهتمت بالشركات كنظام اجتماعي وفني في نفس الوقت ، وسنتناول فيما يلي هذه المراحل<sup>(10)</sup> :-

### 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 الشركات .

- لقد تميزت هذه المرحلة بي :-

- ❖ 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 لمدى فعالية هذه النماذج .

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

نشرت 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 .

(10) كريمة عليّة، " دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية " دراسة تطبيقية على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2016 .

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 الشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها ونتيجة 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 شركات أكبر حجماً وباحثين أكبر خبرة وتمكناً .

#### **المرحلة الخامسة : مرحلة التطوير الحالية :-**

شهدت هذه المرحلة بداية البحث الجدي 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 شد الاهتمام نحو المحاسبة على الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ضخمة بعكس الحال في المرحلة 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 الشركات الكبرى تسعى لتطبيقها وذلك نظراً لرغبتها في رفع إنتاجيتها، ورفع الإنتاجية يعتمد على العنصر البشري بدرجة أولى .

## رابعاً : وجهات إختلاف نظر لمحاسبة الموارد البشرية(11) :-

مازالت المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة والمقبولة عموماً في التطبيق العلمي، فنفقات الموارد البشرية تعتبر مصروفات تقفل في قائمة دخل الدورة ولا يتم رسملتها وإظهارها كأصل في قائمة المركز المالي ، رغم تحقيقها لشروط الإعراف بها كأصل ، ويرجع هذا التحفظ في المعالجة المحاسبية لنفقات الموارد البشرية على أنها نفقات رأسمالية ، إلى تباين آراء الباحثين والمفكرين في المحاسبة حول محاسبة الموارد البشرية ، فقد اختلفت آراؤهم بين مؤيد ومعارض لها . حيث استنتج Dermar & Siegel في دراسة قاما بها سنة 1974 أنه لا يوجد دليل يدعم العلاقة بين المتغيرات البشرية وأداء العاملين ، وبالتالي فإن اقتراح رسمة نفقات الموارد البشرية يعتبر غير مبرر ، وتلاههما Ryder في نفس السياق سنة 1975 ، كما أنه وحسب رأي Jan-Erik Grojer & UIF Johanson ، فإن تكاليف ومحاسبة الموارد البشرية معقدة ومن الصعب فهمها ، ومع ذلك فقد حضت محاسبة الموارد البشرية ودورها الفعال في القرارات الإدارية بدعم كبير من طرف كل من (Flamholtz 1976) و (Tomassini 1977) ، ليلتحق بعد ذلك جملة من الكتاب المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية أمثال (Becker & Gerhart 1996) ، (Boudreau & Ramstad 1997) ، (2005) Davison ، (2003) ، (Jackson & Schuler 1997) ، (Huselid 1997) ، (Yeung & Berman 1997).

وسنلخص فيما يلي آراء وحجج كل فريق من الفريقين.

### 1. وجهات نظر المعارضين لمحاسبة الموارد البشرية :-

إن أهم أسباب استمرارية المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية (اعتبارها مصروفا وليست أصلاً) متجذرة في تقاليد و أعراف محاسبية نشأت منذ عصر الثورة الصناعية، حيث :-

أ- يعتبر رأس المال المادي (الاستثمارات المالية في الأصول الثابتة الملموسة) هو العامل الأهم في العملية الإنتاجية .

ب- في ظروف الإنتاج الميكانيكي للثورة الصناعية لا تحتاج اليد العاملة إلى تأهيل وتدريب مسبق وطويل المدة ومكلف، إذ يمكن استبدالها بسرعة وسهولة مقبولة نسبياً، الأمر الذي لا يستدعي تأصيل الموارد البشرية .

ت- إن نفقات الموارد البشرية عموماً ضئيلة نسبياً، كما أن المنفعة المتوقعة منها غالباً ما تقتصر على الدورة المحاسبية الجارية، مما يجعل معالجتها كمصروفات أمراً مقبولاً .

(11) نور الهدى حداد ، " محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الجزائرية ، رسالة دكتوراه ، الجزائر ، 2014 .

ث- إن تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر وبالتزامات أقل من الوقت الحاضر.

وبالإضافة إلى هذه الأسباب يرى معارضو محاسبة الموارد البشرية أسباب أخرى نذكر منها الآتي :-

1. في الوقت الحاضر مازالت نسبة الشركات التي تلعب فيها الموارد البشرية دوراً محورياً في العملية الإنتاجية ضئيلة نسبياً، الأمر الذي لا يستدعي انتشار معالجة الموارد البشرية كأصول، بل تبقى تلك المعالجة مقتصرة على بعض الشركات، وغالبا ما يكون الإفصاح عن الموارد البشرية كميّاً في الهوامش وملحقات القوائم المالية .
2. إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية هي عملية صعبة نظراً لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياسها كلها، وبالذات المتغيرات الإنسانية " السلوك، الدوافع، الرضا " .
3. يترتب على صعوبة قياس الأصل البشري أن قيمته المعروضة في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل .
4. عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات واعداد الجداول والميزانيات .
5. تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يركز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك نظراً لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف .

## 2. وجهات نظر المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية :-

لقد تغيرت ظروف الإنتاج، فانتقل العالم من الثورة الصناعية إلى ثورة تكنولوجيا المعلومات، حيث ينال المورد البشري اهتماماً متزايداً في الشركات الحديثة، إذ أصبح التأهيل والتدريب يستغرق مدة طويلة ويُعتبر مكلفاً نسبياً، مما أدى إلى زيادة الاهتمام برأس المال البشري والاستثمار فيه، وهذه كلها تطورات تستدعي تغيير المعالجة المحاسبية التقليدية واعتبار المورد البشري من الأصول الهامة في الشركات، يُستوجب قياسها وعرضها، ففي دراسة Verma & Dewe سنة 2008 ، والتي تم فيها استخدام استبيان مسحي لتحديد ووصف تصورات وممارسات تقييم الموارد البشرية في مختلف أنواع الشركات في المملكة البريطانية المتحدة، وُجد أن الغالبية العظمى من المشاركين في البحث اعتبروا قياس الموارد البشرية عملية مهمة لشركاتهم، وكان من المتوقع أن يحدث قبول لممارسات القياس على مدى السنوات القادمة، وبناءً على هذا فإن مؤيدي محاسبة الموارد البشرية تركز وجهات نظرهم حول ثلاث حقائق هامة هي :-

- أ- إن رسملة تكاليف الموارد البشرية تتمتع بمشروعية أكبر من المدخل الذي يعتبرها مصاريف .
- ب- من المرجح للمعلومات المتعلقة بالموجودات الإنسانية أن تكون ملائمة لعدد كبير ومتنوع من القرارات التي تتخذ من قبل المستخدمين الخارجين أو الداخليين أو كليهما .
- ت- تشكل محاسبة الموارد البشرية اعترافاً صريحاً ببيديه مفادها أن الأفراد يمثلون موارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة، وأنهم جزء مكمل من مزيج الموارد .

ومن هذا المنطلق فإنهم يقدمون عدة حجج لضرورة تطبيق هذا النوع من المحاسبة على مستوى الشركات، نظراً للميزات التي يوفرها لها على المدى الطويل والقصير، ومن أبرز آرائهم نذكر الآتي:-

1. تعرض التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي التقليدي الأصول كأدوات أو وسائل مهمة لتوصيل البيانات الضرورية المتعلقة بالشركة إلى أصحاب المصالح من أرباب عمل، ومجهزين، وممولين، ومساهمين، وعاملين، وحكومة، ونقابات، وزبائن، وغيرها، وفي قائمة المركز المالي يتم عادة التعامل مع الآلات والأجهزة من الناحية المحاسبية كأصول يستند في حسابها إلى تكلفة شرائها، ويتم استقطاع بعض المصروفات كاهتلاكات بحسب كل سنة عمل فعلية، بعد مراعاة الطريقة المستعملة في ذلك إن كانت ثابتة أو متغيرة، في حين يتم التعامل مع استثمارات الموارد البشرية في مجال التعليم والتدريب كمصروفات، وهذا ينافي آراء المتخصصين بإدارة المعرفة الذين وفروا معلومات جديرة بالثقة، تؤكد أن الاستثمارات التي تدار بشكل سليم في مجال تدريب العاملين وتعليمهم، والاستفادة من منافعها ومخرجاتها، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء الشركات وإنتاجيتها، فمخرجات استثمارات التدريب تنعكس طردياً على الأداء المالي لشركات، إذ أن الموارد البشرية ترتبط بشكل معنوي بأداء الشركات وأرباحها، فرأس المال البشري يعد عاملاً هاماً لمدخلات الشركات الحديثة - المعرفية خاصة - ومخرجاتها، ويتميز بخاصية لا تتوافر في - غيره من رؤوس الأموال الأخرى، وهي أن منحى إنتاجيته يتصاعد بنفس اتجاه منحى قابليته ومعارفه ومهاراته، وأن عمره المعنوي والاعتباري يتجدد مع تغيرات العصر ومستجداته البيئية، وأنه لن يندثر إلا بتوقف عمره الزمني . وهذا يعني عدم خضوعه لقانون المنفعة المتناقصة، مما يستوجب أن تكون لرأس المال البشري ذات الأهمية التي نالتها الآلات والمكائن الداخلة في العملية الإنتاجية للمجتمع الصناعي في القرن الماضي . وعليه فإن التقارير المالية التي تعمل في النظام المحاسبي الحالي ، تعدّ غير كافية للكشف عن محتوى معلومات الشركات ومضامينها التفصيلية الملموسة وغير الملموسة .

2. تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج الشركات، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية .



3. تساعد محاسبة الموارد البشرية الشركات على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق - الأهداف التنموية والأهداف الإنتاجية .

4. تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير - قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية، وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات .

5. تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد .

6. تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول، ومن - ثمة تعمل على تشجيع النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

كما أشار الباحثون المؤيدون لمحاسبة الموارد البشرية إلى أربعة مسارات قد تؤدي إلى التغلب على المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية وهي :-

- أ- المعرفة الجيدة لتكاليف الموارد البشرية والقيم المتعلقة بها، وكذلك كيف يمكن أن تُحسَب .
- ب- طلب المعلومات المتعلقة بهذا الشأن من الإدارة العليا .
- ت- وضع نظام تحفيزي موجه للموارد البشرية ومحاسبة التكاليف الخاصة بها .
- ث- الانفتاح على التغيير.

وختاماً بعد استعراض آراء كلا الفريقين حول محاسبة الموارد البشرية، نجد أن لكل فريق حججه التي يرى منطقيتها ويؤمن بها، وذلك راجع إلى أنه لاستخدام محاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب كونها لاتزال إلي يومنا هذا تقتصر إلى وجود قواعد صلبة تحكمها نظراً لحدائتها على مستوى الفكر المحاسبي، الأمر الذي يتطلب من الشركات ضرورة إجراء موازنة بين السلبيات والإيجابيات التي يولدها تطبيق نظام محاسبي للعنصر البشري من النواحي المحاسبية والإدارية والإنتاجية، وعلى أساسه تحكم عن مدى حاجتها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية من عدمها، فنوع الشركات يعتبر في الوقت الراهن عنصراً حاسماً في اختيار تبني هذا النوع من المحاسبة، كون البحوث فيها لا تزال مستمرة ومتجددة، وبالنسبة لشركات التي لا تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير فيمكنها عدم تطبيق هذا النظام المحاسبي، مع أخذها بعين الاعتبار أنه لتواكب التطورات الاقتصادية الحديثة فإن عليها التركيز على مواردها البشرية، مما سيوجب عليها عاجلاً أو آجلاً تطبيق مثل هذا النوع من المحاسبة في سبيل تحقيق كفاءة وفاعلية اقتصاديتين .

## خامساً : خصائص محاسبة الموارد البشرية(12) :-

لمحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها :-

1. هي نوع من أنواع المحاسبة يعني فقط بالجانب البشري داخل الشركات أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل الشركات .
2. لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث أنه من المعروف أن محاسبة 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 للعامل عن الجانب المعنوي له.
3. تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معلومات ومعطيات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة للعمال داخل الشركات .
4. القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليها الشركات لبناء تنظيماتها الإنسانية وبناء هيكل العمالة .
5. تتميز أيضاً بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة وتسيير العنصر البشري داخل الشركات .
6. 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 تعني بنوع خاص من الأصول فإنها تهتم بالجانب المادي والجانب غير مادي للعنصر البشري .

---

(12) كريمة عليّة، " دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية " دراسة تطبيقية على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2016 .

## المبحث الثاني

### مزايا وأهمية وأهداف ومكونات محاسبة الموارد البشرية

#### المقدمة :-

لقد ظهرت مؤخراً دعوات في إطار اقتصاد المعرفة إلى الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في الشركات الاقتصادية باعتبارهم موارد منتجة .

حتى يتسنى لنا معرفة مختلف الجوانب المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية مما سوف نتطرق إلى المزايا وأهمية محاسبة الموارد البشرية ، يعتبر العامل البشري مورداً مهماً وله دور رئيسي وفعال في تحقيق أهداف الشركة الاقتصادية .

ويتكون هذا المبحث إلى :-

أولاً : مزايا وفوائد محاسبة الموارد البشرية .

ثانياً : أهمية محاسبة الموارد البشرية .

ثالثاً : أهداف محاسبة الموارد البشرية .

رابعاً : مكونات محاسبة الموارد البشرية .

## أولاً : مزايا وفوائد محاسبة الموارد البشرية(13) :-

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المساعدة للمستويات الإدارية المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام رقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركات .

وتوفر الإطار الموضوعي والعلمي يساعد على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالاستبدال مثلاً، بالإضافة إلى التحفيز على الأخذ في الاعتبار مفهوم إدارة رأس مال البشري عند اتخاذ أي قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالشركات بشكل عام .

وهناك عدة مزايا لمحاسبة الموارد البشرية ، منها :-

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

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

---

(13) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ،

رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

## ثانياً : أهمية محاسبة الموارد البشرية(14) :-

تلعب الموارد البشرية دوراً هاماً في الشركات الإنتاجية والنفطية منها بشكل خاص ، إذ يعد المورد البشري هو العنصر الأساس في إنتاج السلع وتحقيق الأهداف للشركات الإنتاجية ومنها الشركات النفطية، ونظراً لأهمية المورد البشري أدى بتلك الشركات الإنتاجية إلى ايجاد قسم خاص لإدارة الموارد البشرية هدفه تعيين الموظفين المؤهلين لأداء الأعمال التي تتطلبها الوظائف في تلك الشركات ، ويسعى هذا القسم إلى تنمية قدرات الموظفين من خلال إقامة الدورات التدريبية والتطويرية لمواكبة التطورات الحاصلة في العمل ، لذا فإن الإدراك والوعي لأهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية والاستخدام الفعال لمحاسبة الموارد البشرية من شأنه أن يؤدي إلى توجيه الاهتمام بالعاملين كمورد واعتبار التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري كاستثمارات طويلة الأجل للشركات والسبيل إلى ذلك الاستخدام الأمثل لتلك الموارد .

كما تتضح أهمية محاسبة الموارد البشرية في مدى مساهمتها في قياس وتقييم كفاءة وفاعلية استخدام العنصر البشري في الشركات الذي هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية .

وهناك جملة من العوامل التي يعود إليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ومنها :-

1. اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم الشركات ، لاسيما الإنتاجية منها .
2. نتيجة زيادة التقدم التكنولوجي زادت حاجة الافراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، حيث أن العائد من هذه الخبرات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد .
3. أن العنصر البشري له قيمة سوقية ، ففي احدى الشركات الأمريكية أدى استقالة بعض من كبار المدراء فيها و التحاقهم بالعمل لدى شركات أخرى منافسة إلى انخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركات الأولى وارتفاع القيمة السوقية لأسهم الشركات التي التحقوا بها خلال فترة وجيزة من استقالتهم .

(14) نوال حربي ، " مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات " دراسة تطبيقية على جامعة قادسية ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2013 .

### ثالثاً : أهداف محاسبة الموارد البشرية<sup>(15)</sup> :-

أن هدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام هو مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة عن الموارد البشرية من خلال تقديم البيانات والمعلومات المطلوبة بالدقة والوقت المناسب، فضلاً عن مساعدتها في قياس تكلفة هذه الموارد وتقييمها، ويمكن إجمال أهم الأهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية لتحقيقها بالآتي :-

1. تحديد وقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية بأسلوب يعطي أكثر النتائج موضوعية لمساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة وإعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية .
2. مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية والمتعلقة بالموارد البشرية ، مثل قرارات الاستغناء أو توظيف أحد العناصر البشرية .
3. مساعدة الإدارة في معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية، كذلك الرقابة على تلك الموارد واستخدامها بأفضل كفاءة ممكنة لتحقيق أكبر عائد من الاستثمار الإنساني .
4. الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية ، وذلك لمساعدة الأطراف الخارجية ومنها المستثمرين لمعرفة حجم الاستثمارات في الموارد البشرية لدى الشركات والحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلالها بالشكل الأمثل .
5. إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد .

### رابعاً : مكونات الموارد البشرية<sup>(16)</sup> :-

تتكون الأصول البشرية من عنصرين أساسيين هما المكونات المادية والمكونات النفسية وذلك فيما يتعلق بنوعية البشر الذين يتعاملون مع الشركات وهما العناصر البشرية الداخلية التي تعمل الشركات كالعامل والإدارة وكذلك العناصر البشرية الخارجية كالجمهور والعملاء والموردين ونقابات العمال والمجتمع .

#### 1. المكونات المادية :-

تتأثر المكونات المادية للأصول البشرية بالجهود التنظيمية التي تبذلها الشركات في اختيار العاملين فيها وتدريبهم وتوفير الرعاية الصحية و الإجتماعية لهم والعمل على تطوير كفاءاتهم لزيادة الإنتاجية المتوقعة

(15) نوال حربي ، " مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات " دراسة تطبيقية على جامعة قادسية ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2013 .

(16) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

منهم ،ويمكن حصر كافة النفقات التي تتكفلها الشركات ورسملتها ثم استهلاكها على الفترة المتوقعة لخدمة العاملين في الشركات باستخدام أحد طرق قياس قيمة الموارد البشرية (طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة الجارية) ومن أمثلة ذلك عناصر التكاليف التي تتحمها الشركات في سبيل تدريب الموارد البشرية وتطويرهم بعد اختيارهم وبالإضافة إلى المصروفات المترتبة على الاحتفاظ بهذه الموارد البشرية.

## 2. المكونات النفسية:-

تناولت العلوم السلوكية العديد من العوامل التي تؤثر المكونات النفسية للموارد البشرية ، وما زال البحث في هذا المجال وعلاقته بمحاسبة الموارد البشرية ومنتجات النشاط النهائي للشركات مستمراً .

ويمكن توضيح المكونات النفسية للموارد البشرية فيما يلي :-

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

## المبحث الثالث

### المبادئ والفروض ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونظرة الفكر المحاسبي لها

#### المقدمة :-

أن محاسبة الموارد البشرية تقوم على فروض معينة ومحددة ، فالمورد البشري مهم في التخطيط أي بمعنى إختيار البدائل التي يتم إنتاجها من قبل الشركات ومهم أيضاً في الرقابة على هذا المورد ليتم التأكيد من أن المورد يحقق أهداف الشركات ولإن الموارد البشرية تعتبر أصلاً من أصول الشركات تواجهها عدة صعوبات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية حيث أن الفكر المحاسبي لا يفرق بين أي مورد في الشركات .

ويتكون هذا المبحث من الآتي :-

أولاً : المبادئ والفروض لمحاسبة الموارد البشرية .

ثانياً : دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ثالثاً : معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

رابعاً : نظرة الفكر المحاسبي لقيمة المورد البشري .



## أولاً : المبادئ والفروض لمحاسبة الموارد البشرية :-

إن سلامة أي نظام معلومات محاسبي يتوقف على مدى موافقته وعدم تعارضه مع المبادئ والفروض المحاسبية المتفق عليها بين المحاسبين ، وفيما يلي تستعرض الباحثة المبادئ والفروض المتفق عليها بين المحاسبين والملائمة لتصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية والتي تتماشى مع أهدافه :-

### أولاً : المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية(17) :-

تتمثل في الآتي :-

#### 1. مبدأ الإستمرارية والدورية :-

تمثل الموارد البشرية عنصر الإستمرار للشركة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها ، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة ، لذا يجب على الشركات العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات .

#### 2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف :-

تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتنميته ، مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أصول الشركات يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما اضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج .

#### 3. مبدأ الإفصاح والعلانية :-

في المحاسبة التقليدية لا يتم الاشارة إلى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الاعمال ( اجور و رواتب ) وفي قائمة المركز المالي ( المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات ) وهذا يعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ليعطي مؤشراً للجهات المهتمة بالشركات كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الادارة وتوضح التغير في هيكل القوى العاملة .

(17) محاسبة الموارد البشرية مدونة د. أيمن عبد الله محمد <https://ay83m.wordpress.com>

#### 4. مبدأ الموضوعية :-

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية ، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي إلى تطور علم المحاسبة .

#### 5. مبدأ الأهمية النسبية :-

إن التكاليف المنفقة لإكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي إلى وجوب رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي .

#### ثانياً : الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية(18) :-

نورد فيما يلي أهم الفروض التي قامت عليها محاسبة الموارد البشرية ، والتي كانت أساساً لمعظم كتابات الباحثين في هذا المجال .

#### 1. الفرض الأول :-

يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد الشركات ، إن لم يكن أهمها جميعاً فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتكنولوجية - الأموال والمعدات والخامات والطرق والأساليب - فإنها أيضاً تجني فوائد جمة من العاملين ، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف الشركات . وتقديم خدمات متنوعة - حالية ومستقبلية ، وذات قيمة إقتصادية معينة .

#### 2. الفرض الثاني :-

يكمن تطبيق مفهوم " الأصول " على العنصر البشري . ويعرف الإقتصاديون الأصل بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة . ويعرف المحاسبون الأصل بأنه مورد إقتصادي يعطي منفعة مستقبلية ، ويمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية . ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقوم " هيرمانسون " - وهو من أوائل المؤلفين الذين كتبوا في هذا الموضوع إذ يرجع مؤلفه إلى سنة 1964 - بتعريف الأصول بأنها " موارد نادرة " يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية ، وقادرة على إعطاء منفعة أو خدمات إقتصادية في المستقبل . وتشمل المعاملات أية عمليات أو صفقات أو ظروف يترتب عليها تغير في وضع الأصول - كتعيين عدد من الموظفين مثلاً أو تدريب بعضهم أو إنهاء خدمات البعض الآخر ... إلخ . وبناء على هذا يزعم المحاسبون

(18) د.علي محمد عبد الوهاب ، د. سعيد بين عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري ، حيث أنه يعطي للشركات منافع إقتصادية ، ويمكن تقدير قيمته .

ولكن من جهة أخرى تختلف الأصول الإنسانية "البشرية" عن الأصول المادية ، وذلك فيما يتعلق بملكية الأصل . إذا أنها حقيقة لا تمتلك بواسطة الشركات ، وإنما للأخيرة الحق في إستخدامها وتوجيهها ورقابتها. لذلك يفرق هيرمانسون بين الأصول المملوكة والأصول التشغيلية . فأما الأولى فهي تلك الأصول التي تمتلكها الشركات قانوناً ، ولها قيمة سوقية معينة ، ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون . وأما الأصول التشغيلية فهي تلك التي تعمل بالشركات ولكن الأخيرة لا تمتلكها قانونياً أو أستخدامها لسداد الديون.

### 3. الفرض الثالث :-

إن استخدام الأصول الإنسانية " البشرية " يتضمن تكلفة إقتصادية تتحملها الشركات . وفي مقابل ذلك تحصل الشركات من هذه الأصول على خدمات ومنافع تسهم في تحقيق درجة من الفاعلية . وحيث أن هذه الخدمات والمنافع إقتصادية بطبيعتها ، فإن من الممكن قياسها ووضعها في صورة نقدية ، تظهر في الحسابات الختامية - حتى وإن حدثت تغيرات في الأصول الإنسانية ، وكذلك العمل أو الإحالة للتقاعد مثلاً، فإن الكشوف المحاسبية تستطيع إظهار ذلك في تكاليف الإحلال .

### 4. الفرض الرابع :-

إن قيمة الأصول الإنسانية " البشرية " تتأثر بالنمط القيادي للإدارة . أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعاً أو إنخفاضاً أو ثباتاً . فمثلاً تتوقف إنتاجية العاملين - ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية كماً ونوعاً وتكاليفاً ، على حسن إختيار الأشخاص للأعمال التي تلائمهم - من حيث القدرات والمهارات من ناحية ، والرغبات والميول من ناحية أخرى . كما تتوقف كذلك على التدريب ، الفني والإنساني ، الذي توفره الإدارة لهؤلاء الأشخاص . والحوافز التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة - المادية والمعنوية - التي توجد لديهم . والمعدات والأساليب التكنولوجية المستخدمة في العمل ، ومدى تقديمها أو تخلفها . والأسس والمعايير التي تستخدم لتقييم أعمال ونتاج العاملين ، ومدى موضوعية هذه الأسس وعدالة الإدارة في تطبيقها .

فكلما نجحت الإدارة في توجيه العنصر البشري وإستخدام طاقاته الإستخدام الصحيح ، زادت قيمة هذا العنصر ، وذلك في صورة إنتاجية أكفأ ، وعلاقات أكثر إنسجاماً ، ودوافع إيجابية ، وولاء وإستعداد نفسي وذهنى للمساهمة في تحقيق أهداف العمل . وأما إذا فشلت الإدارة - من جهة أخرى - في إستخدام

العنصر البشري ، انخفضت قيمته أو زادت تكاليفه . وبالمثال على ذلك إنخفاض الروح المعنوية ، وعدم الحماس للعمل ، والنظرة العدائية تجاه الإدارة ، وتدهور الإنتاجية . وعلى هذا فإن الإدارة الناجحة "تستطيع أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها " .

## 5. الفرض الخامس :-

هناك حاجة لمحاسبة الموارد البشرية . إن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافة وموقوتة عن العنصر البشري . حتى تستطيع إتخاذ القرارات الملائمة بشأن إنتقاء الأفراد وتنميتهم وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم . وحيث أن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيمه ، فإنها تساعد الإدارة على بناء قراراتها على تحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الإستهلاك . لذلك كانت لمحاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة لأغراض التخطيط والرقابة والتقييم ، والتننبؤ بالأداء التنظيمي ، وذلك في كل من الأجل القصير و الطويل .

وبالإضافة إلى ذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تفيد الجهات الخارجية ، مثل المستثمرين والممولين والحكومة ، في الحصول على الصورة الحقيقية للشركات ، وتسهم في تشكيل القرارات التي تتخذها هذه الجهات ، وقد وجدت إحدى الدراسات أن محاسبة الموارد البشرية في الشركات - بما توفره من معلومات للمستثمرين - تؤثر على قرار الإستثمار في الأسهم . وقد حدث مرة أن ترك بعض المديرين إحدى الشركات التي يعملون بها والتحقوا بشركة أخرى - فارتفعت لذلك قيمة أسهم هذه الشركة وإنخفضت قيمة أسهم الشركة الأولى ، وبالتالي تعتبر محاسبة الموارد البشرية ضرورية هنا لإظهار الأثر الذي أحدثته التغير في تركيبها التنظيمي .

## ثانياً : دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (19) :-

أن التخطيط هو اختيار البديل الذي تنتجه الشركات في ضوء المدخلات المتاحة . وعليه فإن تخطيط الموارد البشرية يعتبر عملية فاصلة بين حاجة الشركات لبعض العناصر البشرية والمعروض عليها منها، وتكون عملية الاختيار هنا متعلقة بأهداف وسياسة المشروع والبرامج التدريبية والتأهيلية المزمع اتاحتها لهذه العناصر البشرية .

(19) نوال حربي ، " مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات " دراسة تطبيقية على جامعة قادسية ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2013 .

ويكون دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط هو تحليل تلك المعلومات المتعلقة بتكلفة الموارد البشرية المطلوبة أو المخططة لإجراء الموازنات الرأسمالية للشركات والتنبؤ بتكاليف وظائف الأفراد المتغيرة (الاحلال) ، مثل الاكتساب والتدريب وغيرها .

أما الرقابة التي يمكن تعريفها بأنها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للتأكد من ان الموارد التي تم الحصول عليها قد استخدمت بكفاءة عالية في كل أهداف الشركات مجتمعة، فإن دور محاسبة الموارد البشرية يتضح من خلال الاتي :-

1. استخراج التكاليف المعيارية لحياسة وتدريب الأصل البشري ومقارنتها بالتكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليلها، ويمكن أن تؤدي قرارات تخطيط ورقابة قيمة الموارد البشرية إلى تكوين النواة الأولى في خلق نظام التكاليف المعيارية المتعلقة بالموارد البشرية يقوم على أساس سليم.
2. استخراج مجموعة من النسب المالية مثل نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال المادي ومدى مساهمة القوى العاملة في تحقيق أهداف الوحدة، كذلك استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلى مجموعة الموارد البشرية ككل .
3. استخراج التغيرات في تركيب القوى العاملة عبر الزمن .
4. إجراء المقارنات بين قيم رأس المال البشري في الشركة والشركات المماثلة.

كما يتضح دور محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات من خلال تحسين نوعية القرارات المالية عن طريق احلال القياس المحاسبي للموارد البشرية محل التقدير الشخصي لتأثير تلك الموارد، ولا يقتصر دور محاسبة الموارد البشرية على التأثير في القرارات المالية، وإنما يتعداه إلى ترشيد القرارات الإدارية بصفة عامة سواء المتعلقة بالأفراد أو الشركة ككل. ويعتبر الدور المتوقع لمحاسبة الموارد البشرية في مجال اتخاذ القرارات من خلال إعداد المعلومات التي تتطلبها اتخاذ القرار والتي تتعلق بموضوع الاكتساب لأفراد جدد في الشركات أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة فعلاً أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها، فعلى سبيل المثال يمكن أن يواجه إدارة الشركات مشكلة قرار يتعلق بالمفاضلة بين زيادة رواتب بعض العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما، أو تكلفة احلال موارد بشرية جديدة برواتب أقل وتحتاج إلى التدريب المهني .

### ثالثاً : معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية(20) :-

- أن اعتبار الموارد البشرية أصلاً من الأصول مسألة تواجه بصعوبات كثيرة وأهم هذه الصعوبات :-
1. أن الشركات ليس لها حق ملكية قانونية على الموارد البشرية كي تيرر معاملتها كأصل من الأصول .
  2. نظراً لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل الشركات يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما أن للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب .
  3. صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لأن ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها .
  4. ارتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسمة واستنفاد نفقاتهم .
  5. أن قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلاً عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي إلى البغضاء بين الموظفين وتواجه بعدوانية وكره . وهنا نرى فيما يتعلق بتلك الصعوبات والمعوقات الآتي :-
- أ- أن الشركات لها حق ملكية الإنتاجات التي تؤديها الموارد البشرية العاملة لديها بموجب العقد المبرم معها أو استناداً للقانون الذي تم بموجبه التعيين وبالتالي يمكن اعتبار تلك الموارد أصولاً .
- ب- أن من الفروض المحاسبية هو فرض الإستمرارية وبموجبه يفترض أن الشركات مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى أمد غير محدد، لذا فانه يمكن قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية بناءً على تقديرات تضعها في ضوء توقعاتها للمستقبل . أما بالنسبة إلى حرية الموارد البشرية في النقل أو ترك العمل فإنه يتم إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة لذلك .
- ت- أما عن الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية فإن عملية القياس هذه لايمكن أن تصل إلى تقيماً حقيقياً للقدرات البشرية والإمكانات التي يتوقع الاستفادة منها .
- ث- أن إرتفاع معدل دوران الموظفين أمر طبيعي ولا يستلزم سوى إثبات المعالجات المحاسبية اللازمة سواء عند النقل أو الاستغناء عن أو الوفاة للعنصر البشري أو عند التعيين للمورد البشري الجديد .

(20) نوال حربي، "مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات" دراسة تطبيقية على جامعة قادسية، رسالة ماجستير، غزة، 2013 .

ج- أما عن قياس قيمة المورد البشري وعرضها في القوائم المالية، فيمكن مواجهة هذه الصعوبة بزيادة وعي وإدراك العاملين بأهميتهم بالنسبة للشركات التي يعملون بها ويكون ذلك بتواصل الإدارة مع العاملين في بعض المناسبات وتوصيل الفكرة لهم .

#### رابعاً : نظرة الفكر المحاسبي لقيمة المورد البشري (21) :-

لايفرق الفكري المحاسبي بين الموارد البشرية وغيرها من الموارد الأخرى في الشركات حيث يركز على الموارد المالية والطبيعية ، فإذا تم شراء ماكينة جديدة مثلاً فإنه يتم تسجيل ملكية هذه الماكينة في الدفاتر وتسجيل قيمتها ، ولكن عندما يلتحق موظف في الشركات فلا يهتم إطلاقاً بكمية النفقات التي تم انفاقها من أجل الحصول على هذا العضو أو التدريب ولا يتخذ أية اجراءات محاسبية ، ويعود سبب عدم قيام المحاسبين بالتمييز بين الموارد البشرية والموارد الأخرى في الشركات إلى الطريق التي تطورت بها المحاسبة تاريخياً .

فبينما نجد أن المحاسبة في العصور الرومانية قد اعترفت بملكية العنصر البشري في صورة عبيد وقامت بتسجيلهم كأصول ، إلا أن المحاسبة الحديثة والتي تستمد جذورها من المجتمع الرأسمالي وفلسفته التي تقوم على استغلال العناصر البشرية فقط وليس امتلاكها ، طبقت وجهة النظر هذه واعتبرت العناصر البشرية لا تمتلك ولكن خدماتها هي التي تستقل وهو ما يؤيد الرأي القائل بأن المحاسبة ما هي إلا أداء تنعكس فيها المؤثرات الاجتماعية والإقتصادية والفلسفية للمجتمع الذي تعيش فيه .

#### البشر كأصول :-

1. مجلس معايير المحاسبة الأمريكي عرف الأصول بأنها " المنافع الإقتصادية المتوقعة الحصول عليها في المستقبل وان الوحدة الإقتصادية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع والسيطرة عليها نتيجة احداث أو عمليات تمت في الماضي " .
2. كما عرف بأنه " المورد الذي يتم اقتناؤه عن طريق الشراء أو الإنتاج الذاتي بهدف استخدامه في العملية الإنتاجية للحصول على إيرادات دورية تضمن استمرار الشركات وليس بهدف اعاده بيعه لتحقيق أرباح استثنائية .
3. الأصل هو " عامل من عوامل الإنتاج " وبالتالي فإن هذا التعريف مركز على المقدرة الإنتاجية للأصل .

(21) جمال الدوري ، و اسماعيل التركي ، " نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة " كلية العلوم الإدارية ، جامعة عمان الأهلية ، عمان .

وهو " أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الإقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء " وهنا تم التركيز على حيازة الاصل أي ملكية الشركات لهذا الأصل .

كما يمكن القول أن الأصول هي " الموارد الإقتصادية المخصصة لأغراض الشركات خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً " .

1. وجود حقوق محددة على منافع أو خدمات مستقبلية ، أما الحقوق أو الخدمات المتلاشية أو المنقضية فلا تعد أصولاً وكذلك يجب أن تمتلك الأصول منافع ايجابية ، أي أن الموارد ذات القيمة السالبة أو الصفرية ليست أصولاً .

2. يجب أن تستحق هذه الحقوق لشخص أو شركة معينة ، أي أن حق الانتفاع " أن حق الانتفاع من قيادة الدراجة على الطريق العام ليس أصلاً ، غلا إذا تمتع شخص آخر بهذا الحق واستثنى منه الآخرين " وهذا معناه تمتع " الشركات " بحق الرقابة على الأصل مما يسمح لها بالتساؤل عن عتقها وحقوقها .

3. أن تؤيد حقوق الشركات على أصولها بشرعية قانونية تؤكد بأن استلام هذه المنافع أو الخدمات المستقبلية لا يمكن أن تستلم من قبل شخص أو شركات أخرى أو من قبل الدولة دون تعويض عادل.

4. يجب أن تكون المنافع الإقتصادية التي تتضمنها الأصول نتيجة احداث سابقة وهذا معناه أن تلك الحقوق التي قد تنشأ في المستقبل وهي ليست خاضعة لرقابة الشركات في الوقت الحاضر ليست أصولاً .

إن مقابلة الصفات السابقة مع الموارد البشرية تشير إلى أن هذه الموارد يمكن أن تعد أصولاً من حيث :-

أ- توافر منافع مستقبلية في موظفي الشركات " النظم " وعمالها أما الذين يمارسون البطالة فهم عبء عليها وليس لديهم خدمات أو منافع مستقبلية فهم ليسوا أصولاً .

ب- إذا تمتعت الشركات بحق تشغيل هؤلاء إلى فترة مستقبلية من الزمن دون حقهم في ترك العمل إلا إذا دفعوا تعويضاً محدداً مثل هؤلاء يعتبروا أصولاً .

ت- أن يكون من الشركات في الاستفادة من خدمات عمالها مؤيداً بنص القانون .

ث- أن يكون هؤلاء العمال والموظفون يعملون في الشركات قبل تاريخ إعداد القوائم المالية .



## الخلاصة

إن محاسبة الموارد البشرية منهج جديد وأسلوب مستحدث في المحاسبة، وتطبيقه على أرض الواقع يتطلب من الشركات 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 الشركات ، حيث حققت مفهوماً خاصاً بها ، وميزتها خصائص تتعلق بها دون غيرها من أنواع المحاسبة وبذلك اكتسبت أهمية كبيرة وساهمت في أهداف مختلفة للشركات ، مما زاد من دوافع الاهتمام بها عند شركات عديدة وذلك لقيامها على فروض صحيحة .

نجد أن المورد البشري، يمكن أن يتجاوب مع المبادئ المحاسبية محققاً بذلك مزايا مختلفة تعود على الشركات عند تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية والجدير بالذكر كذلك أن لتطبيقها أثراً على الشركات ومحيطها وإتمام العملية المحاسبية فإنه تم وضع نموذج لإطفاء الموارد البشرية وتسجيل محاسبي خاصاً بها ، ولأن الهدف الأساسي لكل الشركات هو تحقيق الربح، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق التوسع وفرض مكانه تطبيقياً لها .

## الفصل الثالث

كيفية إضهار و قياس تكلفة الأصول البشرية  
ومعالجتها محاسبياً

## المقدمة :-

لا زالت فكرة محاسبة الموارد البشرية تتعثر نظراً للشكوك المحيطة بإمكانية اختبار صحة الفروض التي قامت عليها ولصعوبة قياس مدى الاستفادة من الموارد البشرية بالنسبة للفترة الواحدة على حدة والفترات المستقبلية . لقد كان الإنسان وسيظل حر الإرادة ، من المستحيل امتلاكه وبالتالي وجب استبعاده من الأصول المملوكة كما أن من الصعب ضمان ارتباطه بالشركات ، نظراً للديناميكية الفعالة في عالم الأعمال وبالتالي يجب استبعاده من الأصول التشغيلية ، أضف إلى ذلك أن مشكلات التقييم المختلفة لم تترك وراءها أية فرصة توحى بالتفاؤل لإمكانية تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية ، ولم تكن النظرية المحاسبية إلى وقت قريب تعني بالموارد البشرية رغم كون عملية القياس تمثل وظيفتها الأساسية ، حيث كان هناك شعور دائم بالحاجة إلى القياسات الدقيقة لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وقيمتها ، وذلك لإدراك الباحثين وإدرات الشركات أن بقاء ونمو أرباح الشركات يعتمد بصورة كبيرة على الأصول البشرية والفكرية لشركات أكثر من الأصول المادية ، ومما لا شك فيه أن إدراك أهمية الموارد البشرية ودورها الحاسم في تحقيق أهداف الشركات قد قاد إلى قبول كون هذه الموارد كأصل من أصول الشركات، وهذا الحال يقتضي بأن تقاس تكلفة أو قيمة الموارد البشرية . وتأسيساً على ماتقدم بات من الضروري تطوير طريقة ما لحساب قيمة المعرفة ودافعها ومهاراتها ومساهمة العنصر البشري ، وكذلك مساهمة العمليات التنظيمية مثل الاستقصاب والاختيار والتدريب ... الخ المستخدم لبناء ودعم هذه الجوانب البشرية لغرض تقدير تكلفة وقيمة رأس المال البشري وتشير محاسبة الموارد البشرية إلى هذه العملية بإسم عملية قياس الموارد البشرية .

ومن هنا فإن الآلية الأساسية لتوفير القياسات الصحيحة والمحسوبة كميّاً لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وقيمتها في الشركات هي آلية المحاسبة الموارد البشرية .

وينقسم الفصل الثالث إلى ثلاثة مباحث :-

**المبحث الأول : نظم ووظائف وخطوات وفلسفة ومدخل البديل لمحاسبة الموارد البشرية .**

**المبحث الثاني : إظهار الأصول وأثر الإفصاح والأثر الإعلامي ومعايير الإعراف المحاسبي .**

**المبحث الثالث : طرق تقييم وأهم المشاكل المتعلقة بها والمعالجة المحاسبية و مشاكل المعالجة .**

## المبحث الأول

### نظم ووظائف وخطوات وفلسفة ومدخل البديل لمحاسبة الموارد البشرية

#### المقدمة :-

إن نظام المعلومات لا يتحقق بالفعل إلا عندما يتم استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجو منها في إتخاذ القرارات المختلفة ، فإن نظام المعلومات يختص بقياس قيمة وتخطيط الموارد البشرية ، والنموذج البديل لمحاسبة الموارد البشرية يقوم على الفروض الثلاثة التي تتناول ضرورة ملائمة الفكر الجديد للعوامل الحضارية والثقافية للمجتمع " إيكولوجية الإدارة " وضرورة قياس المجهودات البشرية من خلال التعرف على العوامل التي تؤثر على الإنتاجية والأداء الوظيفي . وتأثير الإدارة العليا في قيمة الموارد وصيانتها .

نتناول هنا في هذا المبحث مدى تأثير نظام المحاسب المقترح ومخرجاته كمصدر للمعلومات واتخاذ القرارات السليمة سواء داخل الشركات أو خارجها .

ويتكون هذا المبحث من الآتي :-

أولاً : نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية .

ثانياً : وظائف نظام معلومات محاسبة عن الموارد البشرية .

ثالثاً : خطوات تصميم وتطبيق نظام مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية في الحياة العملية .

رابعاً : فلسفة محاسبة الموارد البشرية .

خامساً : مدخل بديل لمحاسبة الموارد البشرية ( النموذج المقترح ) .

## أولاً : نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية(22) :-

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

إن هدف نظام المعلومات لا يتحقق بالفعل إلا عندما يتم استخدام لمخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في إتخاذ القرارات المختلفة، واستناداً إلى ذلك فإن نظام محاسبة الموارد البشرية هو " أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، ويتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية منها وغير المالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها "، فهو بالتالي أحد مكونات تنظيم يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة الشركات "، ويمكن النظر إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أنه أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية الذي يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات المهتمة بتلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب .

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

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

(22) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

## ثانياً : وظائف نظام معلومات محاسبة عن الموارد البشرية<sup>(23)</sup> :-

لما كان نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هو نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتوصيل المعلومات الملائمة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الشركات ، فإنه يعمل على ما يلي :-

### 1. قياس قيمة الموارد المالية :-

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

### 2. تخطيط الموارد البشرية :-

أن وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية يساعد في تخطيطها من خلال توفير البيانات والمعلومات التي يمكن الاستفادة منها في مجالات مختلفة، ومن أهم هذه المجالات ما يلي :-

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

(23) ديمة ماصة ، " مدى توفير مقومات محاسبة الموارد البشرية " دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2015 .

## ثالثاً : خطوات تصميم وتطبيق نظام مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية في الحياة العملية (24) :-

من أجل تطبيق وتصميم أي نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية هناك عدة خطوات ينبغي أتباعها وهذه الخطوات هي :-

### الخطوة الأولى : تحديد الهدف الأساسي من وجود نظام محاسبة عن الموارد البشرية :-

إن أول خطوة من خطوات تصميم النظام وتطبيقه هي تحديد الهدف المرجو من هذا النظام والتي يتم تحديدها تبعاً لإحتياجات الشركات التي تطبق وتنفذ النظام ، فقد تكون هناك أهداف رئيسية وأخرى فرعية ، أو قد يوجد هدف رئيسي فقط وهذا يفسر لنا الاختلاف بين معظم نظم محاسبة الموارد البشرية المطبقة بالشركات والتي يتم وضعها لكي تلائم أغراض وأوضاع وظروف كل الشركات والوصول إلى هذه الخطوات يتم بالإجابة على السؤال التالي :-

لماذا تهتم الشركات بوجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية ؟

ونجد الإجابة بأن الهدف هو توفير معلومات كاملة عن موارد الشركة البشرية ككل أو قد تكون توفير خلفية من المعلومات والبيانات للمديرين كافية لإتخاذ قرارات تخطيط الموارد البشرية ، وتقييم فاعلية الشركات في الاستفادة من مواردها البشرية أو قد يكون الهدف متعلقاً بمشكلة معينة في الشركات مثل النظام الذي طبقة بناء Western State Bank والذي صمم نظاماً للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحديد تكلفة إحلال فرد محل آخر لفئة معينة من العاملين به .

### الخطوة الثانية : تحديد نظام القياس المستخدم :-

وتتمثل من خطوات تصميم وتطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في تحديد القياس المستخدم وتشمل هذه الخطوة على تحديد أدوات القياس التي يتم استخدامها فقد تستخدم الشركات أدوات قياس واحدة ، أو مجموعة من أدوات القياس وهذا يتوقف على الهدف من القياس فمثلاً يمكن استخدام أداة لقياس التكلفة فقط أو عدة أدوات لقياس التكلفة والقيمة معاً .

وهكذا حسب الغرض الأساسي من القياس وفور تحديد أدوات القياس المستخدم ، يتم ترجمتها إلى نماذج يتم استخدامها في النظام .

(24) مصعب الدويك ، عمر الننتي ، " أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية" ، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ، ورقة بحثية ، عمان – الإدارن ، 2014 .

### الخطوة الثالثة : توفير بيانات ومعلومات النظام المطلوب (مدخلات النظام) :-

ويتطلب الامر لتنفيذ هذه الخطوة توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتشغيل نظام القياس السابق تحديده ، ولإيجاد قاعدة البيانات الخاصة بنظام المحاسبة عن الموارد البشرية يجب القيام بتنفيذ الخطوتين التاليتين:-

1. مراجعة نظام المعلومات القائم بالشركات ككل مع التركيز على نظام المعلومات المحاسبي التقليدي بها .

2. إنشاء وتكوين دليل جديد لحسابات الشركات بدلا من الدليل المحاسبي التقليدي بشرط أن يؤدي هذا الدليل الجديد إلى توفير البيانات الخاصة لتنفيذ نظام القياس المستخدم بالشركات ، فقد يتطلب نظام القياس توفير بيانات مالية عن تكلفة الحصول على الأفراد أو بيانات إحصائية عن إنتاجية الفرد ومستوى مهاراته ولهذا فإن كل هذه البيانات يجب ان تكون جزءاً من نظام المعلومات الرسمي بالشركات .

### الخطوة الرابعة : اختيار نظام القياس :-

ويتم في هذه الخطوة اختيار عينة من الأفراد العاملين بالشركات وتطبيق نظام القياس المستخدم عليهم ، وذلك بهدف التأكد من صحة النتائج ودقة مخرجات النظام عن طريق تعديل نقاط الضعف التي قد تظهر عند الاختبار لتلافي هذه النقاط عند الإستخدام أو التطبيق النهائي في الشركات وتتمثل هذه الخطوة ايضاً في تحليل نظام القياس من حيث منفعته وكفايته وتكلفته والتعديل في حالة الضرورة .

### الخطوة الخامسة : تنفيذ النظام :-

تتمثل الخطوة الاخيرة من خطوات تصميم وتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالشركات في وضع النظام موضوع التنفيذ وذلك عن طريق وضع تصميمات المستندات اللازمة لتوفير البيانات والمعلومات المطلوبة عن موارد الشركات البشرية وكذلك إصدار التعليمات اللازمة الخاصة بدورة استيفاء هذه المستندات ، وذلك لضمان الحصول عليها وهي مستوفاة كاملة للبيانات المفترض أن تحويها .

ونشير هنا إلى أمر هام في هذه المرحلة ، وهو ضرورة توعية الأفراد العاملين بالشركات بالنظام المراد تطبيقه حتى نضمن نجاح التطبيق ويتم ذلك عن طريق توضيح أسباب تصميم النظام وتشغيله والمزايا التي تعود على الشركات من استخدامه وتنفيذه لها . ويجب القول بأنه لاينبغي تصميم وتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بهذه الخطوة بل يجب ان تتم دراسات وتحليلات دورية لهذا النظام ومن اجل القيام بإجراء أي تعديلات هامة ، وتكون من الضروري اجرائها على مر الزمان وقد تكون هذه التعديلات جزئية او



كلية حسب احتياجات الإدارة للمعلومات وحسب أي قصور يمكن ان يظهر في تطبيق النظام على مر الزمان .

#### رابعاً : فلسفة محاسبة الموارد البشرية(25) :-

إذا كانت مهمة المحاسبة المالية تقوم عن تسجيل المعاملات اليومية من مصروفات وإيرادات وتسويات بالدفاتر النظامية بغاية التوصل إلى حقيقة المركز المالي للشركة خلال فترة زمنية محددة طبقاً للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها ، وإذا كان هناك اتفاق مهني على أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة بشرط أن تكون مستقلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة وهو ما يعرف بمبدأ الإستقلال السنوي فإن ضمان سلامة تطبيق هذا المبدأ الأخير فيما يتعلق ببعض المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية يعتبر بمثابة الفلسفة التي تقوم عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية. هذا بالإضافة إلى الدور العام الذي يمكن أن تلعبه محاسبة الموارد البشرية .

إن مبدأ الإستقلال السنوي يستلزم تحديد فترة الإستفادة من المصروفات وتخصيص نصيب نفس الفترة من الإيرادات . من أجل التعرف على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية ، دون الانتظار إلى نهاية الشركة لمعرفة النتيجة .

لذلك حثت مبادئ وأصول المحاسبة المالية على تقسيم المصروفات إلى مصروفات إيرادية تستفيد بها فترة مالية واحدة ومصروفات رأسمالية تستفيد منها أكثر من فترة مالية حسب طبيعة وقيمة المصروف . ومن أجل هذا أيضاً نشأت فكرة الإستحقاق والمقدم فيما يتعلق بالمصروفات ، لضمان عدالة التحميل . وبالتالي جاءت مجموعة القوائم المالية ليعكس بعضها نتيجة أعمال الشركات خلال الفترة ، وجاء البعض الآخر ليصور المركز المالي في تاريخ معين عن طريق إظهار موجودات الشركات من مجموعات أصول مختلفة وحقوق الغير على الشركات ، بما في ذلك من تسويات لطبيعة المصروفات الرأسمالية وتطبيق مبدأ الإستحقاق والمقدم والمجمع للإستهلاكي للأصول الثابتة .

ومن هذا المنطلق يعتمد المنادون بفكرة محاسبة الموارد البشرية أن هناك الكثير من المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية تتم معالجتها على أنها مصروفات إيرادية وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر عن نفس الفترة ، رغم أن صبغتها وطبيعتها كما يذكر أصحاب هذا الفكر توحى بأنها مصروفات رأسمالية تتعلق بالأصول الإنسانية على حد التعبير . وبالتالي تتم الإستفادة منها على أكثر من فترة مالية ، ومن هنا لا بد لضمان عدالة التحميل من توزيع الإستفادة عن طريق

(25) د.علي محمد عبد الوهاب ، د. سعيد بين عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

تحميل فترة المالية بما يخصها وترحيل المتبقي إلى السنوات التالية . على أن يكون مكان إضهار هذا الرصيد المتبقي هو قائمة المركز المالي للمنظمة . مع التعبير عن الأصول الإنسانية التي ترتبط بها هذه المصروفات بصورة رقمية سواء بيانية أو نظامية في آخر الفترة عند إعداد المركز المالي ، تعبيراً عن رسمة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية والتي يتم توزيعها على الفترات الإنتاجية المتبقية من عمر الموارد البشرية في خدمة الشركات .

مع اعتبار المستبعد منها أثناء الفترة المحاسبية – نتيجة للعجز أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطور المطلوب – بمثابة خسارة تحمل على حسابات النتيجة .

### خامساً : مدخل بديل لمحاسبة الموارد البشرية ( النموذج المقترح ) (26) :-

#### 1- فلسفة النموذج المقترح :-

سيعمل النموذج المقترح على خدمة فروض البحث الآتية التي ذكرناها ، وهي :-

1. ضرورة ملائمة الفكر الجديد للعوامل الحضارية والطبيعية للمجتمع ، والذي يمكن التعبير عنه بأيكولوجية الإدارة .

2. ضرورة قياس المجهودات البشرية من خلال التعرف على العوامل والاعتبارات المختلفة التي تؤثر على الإنتاجية والأداء الوظيفي .

3. تحميل الإدارة العليا مسؤولية التأثير في قيمة الموارد البشرية حيث يزداد عطاء الموارد البشرية أو يقل ، حسب حسن استخدام الإدارة العليا ومدى صيانتها للموارد البشرية .

ويرتبط الفرض الأول بما يعرف بإيكولوجية الإدارة حيث تعبر الإيكولوجية عن الروافد الثقافية والدينية والاجتماعية والمعالم الطبيعية التي تؤثر على سلوك الأفراد وبالتالي يجب الحرص على عدم اصطدام أي فكرة جديدة أو نموذج مقترح بالإيكولوجية المحلية للمجتمع الذي ينتظر تطبيق هذه الفكرة فيه . ومن المعروف أن العوامل الإيكولوجية لها أثرها على أي فكر إداري حديث توجد صلة وثيقة بين الإدارة والمحيط الاجتماعي الذي تتعامل معه فمن الصعب مزاوله عملية إدارية معينة بالمجتمع النامي وينتظر لها نفس المعدل والكفاية لمزاولتها بالمجتمع المتقدم ومن هنا وجب الحرص عند تبني أي نموذج على فهم المتغيرات المختلفة التي تحكم سلوكيات الأفراد بالمجتمع .

(26) د.علي محمد عبد الوهاب ، د. سعيد بين عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

هذا إلى جانب ما يمكن أن يسمى إيكولوجية الإدارة الفرعية ، التي تعبر عن اختلاف الظروف من شركة لأخرى داخل المجتمع الواحد . وذلك لتأكيد النمط الإداري الخاص بالشركات ، والذي يتمثل في الطرق والأساليب التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العنصر البشري ، وتتفاوت نتائج الأنماط الإدارية بين الشركات المختلفة في شكل درجات مختلفة من الفعالية الإدارية ، أي مدى نجاح الإدارة في تحقيق النتائج التي تسعى إليها .

ومن الأهمية بمكان عند التفكير في نموذج لمحاسبة الموارد البشرية ، أن نأخذ الطبيعة الإنسانية في الحسبان . ذلك لأن الكيان الإنساني يحتوي على قوى جسمية ونفسية واجتماعية ماضية وحاضرة ، تزخر بإيجابيات وسلبيات ، تؤثر على النتائج التي تريد الإدارة تحقيقها . ومن ثم نجد أن التشكيلات البشرية من شركة لأخرى ، بل داخل الشركة الواحدة في فترات مختلفة ، يزداد عطاؤها ومساهماتها في الإنتاج ، وفي فترات أخرى يقل هذا العطاء . وذلك يتوقف على ما تحتويه صدور الأفراد من دوافع واتجاهات ، ورضا وإدراك . وواجب الإدارة هنا ، عن طريق المهارة القيادية ، أن تستثمر أكبر قدر من الجوانب الإيجابية في سلوك الأفراد وتعالج سلبياتهم ثم يأتي بعد ذلك ، قياس المجهودات البشرية ، للتعرف على مدى مساهمتها في تحقيق أهداف الشركات ، فليس من العدالة بمكان أن يتم تحديد صور الجزاء دون معرفة معايير الأداء التي يمكن عن طريقها التمييز بين الإيجابيات والسلبيات . وكثيراً ما نجد مفهوم " الإنسان مصدر الثروات" متداولاً بين العديد بدون تحفظات . مما قد يفهم منه أن الإنسان عموماً - سواء أكان إيجابياً أو سلبياً - يعتبر مصدراً للثروات . والحقيقة وما تدل عليه المشاهدات في العصر الحديث توحى بخلاف ذلك . فليس كل إنسان مصدراً للثروة . فكثيراً ما نجد بعض العناصر البشرية تعمل على تفتيت وضياع الثروة بدلاً من الحفاظ عليها . ومن هنا جاءت الحاجة لضرورة القياس لتحديد نوعية الإنسان من خلال وضع معايير أداء محددة - كما ونوعاً وزمناً - وبالتالي تحديد صور الجزاء التي تتلائم مع الانحرافات الناتجة - إيجابياً وسلبياً .

وبالتالي فإن على الإدارة - بصفها الراعية المسؤولة عن تحقيق النتائج المطلوبة - مهمة توجيه جهود الموارد البشرية ، ثم قياسها بغرض حصر وتحديد الإنجازات - خيرها وشرها ، للتعرف على درجة النجاح في بلوغ الأهداف وتحديد الأخطاء وعلاجها وتفاديها . وهذا هو ببساطة المنطلق الذي تقوم عليه فلسفة النموذج الذي نقترحه .

فلا بد إذن أن ننظر بعين الاعتبار إلى إيكولوجية الإدارة ، مع ضرورة التعرف على قيمة المجهودات البشرية . وذلك من خلال فعالية الإدارة العليا بصفها الجهة المسؤولة أمام الغير عن نتائج الأعمال .

## 2- الإطار النظري للنموذج المقترح :-

تظهر أهمية النموذج المقترح من محاولة التوصل إلى معادلة جبرية بسيطة من الدرجة الأولى يتم بواسطتها التعرف على قيمة الموارد البشرية ، من خلال مدى فعالية القيادة الإدارية . مع تلافي مشكلات القياس المختلفة التي أثرت فيما يتعلق بحاسبة الموارد البشرية وإظهار قيمة للأصول الإنسانية بالمركز المالي للشركة . وسيتم الاعتماد في هذا النموذج على نسبة الإنجاز غير العادية بالقياس إلى خطة الأداء المحددة سلفاً للحكم على مدى فعالية الإدارة العليا على أن تمثل قيمة الموارد البشرية نسبة ثابتة من الإنجازات غير العادية ( وذلك من أجل التوصل إلى القيم الموجبة ) . ويراعي في ذلك أن تكون خطة الأداء قائمة على أسس سلمية وعملية ويقترح المؤلفان أن يكون هناك فصل بين ما يعتقد بتسميته بالإيكولوجية الذاتية للإدارة المستقلة ، وإيكولوجية . على أن تمثل الأول الفرع الذي له ظروفه الخاصة والمستقلة بالنسبة للمنظمة الواحدة . وتمثل الثانية الأصل بالنسبة للمجتمع ككل . وبالتالي يجب أن تكون هناك التزام بما يحدده الأصل بصفة عامة مع إعطاء الفرصة لظهور أو التعبير عن العوامل المتغيرة التي تختلف من فرع لآخر . ولن يتم التغيير في الأصل إلا بثبات الاتجاه بالنسبة لكافة الفروع .

ويهم المؤلفين أن يوضحا بعض المفاهيم التي ترتبط بالقياس والعوامل الإعتبارات المختلفة كما جاء بالفكر الإداري . وبالتالي يلزمنا معرفة الكثير من المصطلحات والمفاهيم الإدارية والمرتبطة بالاتجاهات السلوكية للأفراد من أجل قياس المجهودات البشرية وتحميل مسؤولية زيادة ونقص قيمتها على الإعتبارات الرئيسية التي يجب أن تلتزم بها الإدارة العليا .

وتأتي الإنتاجية على رأس هذه المفاهيم . وقد عالج أحد المؤلفين موضوع الإنتاجية من حيث معناها ، وكيفية التعامل مع الموظف ضعيف الإنتاجية ، وطرق دمج الموظف مع الوظيفة من أجل توحيد أهدافهما مما يعمل على زيادة الإنتاجية .

يقصد بالإنتاجية بالتعبير العلمي نسبة المخرجات إلى المدخلات ويقصد بالمخرجات الناتج الفعلي ، سواء أكان في صورة سلعة أو خدمة أو فكرة . وأما المدخلات فهي كل ما يستخدم في إنتاج هذه السلعة . مثل الأموال والمعدات والوقت والمجهود .. الخ . ولنضرب لذلك مثلاً : عندما يقوم موظف في إدارة الجوازات بإتمام إجراءات تأشيرة الخروج ولصق الطابع الخاص بهذه التأشيرة على جواز سفر المواطن الذي طلب هذه التأشيرة . فإنه يستهلك في ذلك وقتاً وجهداً ومعدات وتكاليف . فالإنتاجية إذاً مقياس أو معيار لاستغلال الموارد البشرية والمادية المتاحة . وكلما كانت الإنتاجية مرتفعة فمعنى ذلك حسن أو كفاءة استخدام هذه الموارد وكلما كانت الإنتاجية منخفضة فإن ذلك يدل على قصور في استغلال هذه الموارد .

و إذا أردنا أن نحسب إنتاجية الموظف فإن المعادلة تكون :-

عدد الوحدات المنتجة

ساعات عمل الموظف

وإنتاجية الآلة :-

عدد الوحدات المنتجة

ساعات تشغيل الآلة

ويلاحظ أنه كلما زاد البسط في المعادلة أو قل المقام ، زادت الإنتاجية فمثلاً إذا أنجز موظف الجوازات عشرة جوازات في الساعة (  $10 = 1 / 10$  ) وأنجز موظف آخر في نفس الظروف إثني عشر جوازاً (  $1/12=1$  ) فإن إنتاجية الأخير أكبر من إنتاجية الأول بنسبة 20 % . وبنفس المنطق ، إذا أنجز موظف عشرة جوازات خمسين دقيقة ، بينما أنجز زميله عشرة جوازات مماثلة في ساعة كاملة ، فإن إنتاجية الأول أكبر من إنتاجية الثاني . هذا عن الكم . أما من حيث الكيف أو النوع ، فإن الإنتاجية تكون مرتفعة إذا كانت الوحدات المنتجة أو الخدمة المؤداة مطابقة للمواصفات والمقاييس المحددة ولم تحدث بها أخطاء أو عيوب .

ويجب أن يؤخذ في الاعتبار أن الإنتاجية تتأثر بمجموعة من العوامل ( المتداخلة ) بيانها كالاتي :-

1. عوامل فنية ( تكنولوجية ) : مثل الخامات والآلات والطرق والأساليب .
2. عوامل إنسانية : مثل طموح الموظف ودوافعه ، وقدراته ورغباته ، وثقافته وتعلميه ، وشخصيته واتجاهاته ، وخدماته السابقة .
3. عوامل تنظيمية : مثل نظم العمل وإجراءاته ، وتوصيف الوظائف وتقييمها والتدريب وسياسات الأفراد كالتعيين والترقية ، والحوافز وأسلوب القيادة .
4. ظروف العمل : مثل الإضاءة والتهوية وتصميم المكان وترتيب الآلات ، وفترات الراحة .
5. عوامل إقتصادية : وهي الظروف الإقتصادية السائدة في المجتمع .
6. عوامل إجتماعية : مثل القيم والتقاليد والأعراف .

وعلى هذا فإن الإنتاجية لا تعمل في فراغ ، وإنما تتأثر بهذه العوامل بدرجات متفاوتة . خذ مثلاً عاملاً أو موظفاً يتسم بالقدرة على العمل – أي أنه يستطيع أن يعطي المدخلات المطلوبة منه وهي المجهود العضلي والعقلي . ونفرض أن كل المدخلات الأخرى من أموال ومعدات وتجهيزات أيضاً متوفرة . ولكن العامل لا يرغب في العمل أو أنه مصاب بملل أو سأم . أو أنه يعاني من مشكلة معينة . أو أن الحوافز التي يتقاضاها غير مناسبة – من وجهة نظره – للمجهود الذي يبذله . أو أن جماعة العمل التي يعمل معها غير منسجمة أو متوافقة ... الخ . إن واحداً من هذه الأسباب أو تشكيلة منها سيتدخل في معادلة الإنتاجية ويقللها .

ويمكن التعامل مع الموظف ضعيف الإنتاجية على الوجه الآتي :-

إن أهم شيء هنا هو التشخيص السليم للمشكلة ، فعلى الرئيس أن يعرف ماهي المشكلة بالضبط . وبعد ذلك يسهل الوصول إلى أسبابها ومن ثم طرق علاجها ، ويدور تحديد المشكلة هنا حول النقاط الآتية :-

1. هل الموظف موضوع في المكان المناسب ، فربما كان هناك عدم توافق بين الموظف ووظيفته الحالية ، مثلاً عدم مطابقتها لميوله أو مهاراته .
2. هل الموظف مؤهل لهذا العمل تأهيلاً مناسباً ، أي هل يتفق نوع العمل مع مؤهلاته الدراسية وخبرته العملية .
3. هل يسير نظام العمل بشكل سليم ؟ من حيث تسلسله وخطواته وإجراءاته ، ومن حيث توافر المعلومات اللازمة ، والمعدات والأدوات المطلوبة .. الخ .
4. هل الموظف مدرب تدريباً مناسباً للقيام بالعمل الذي يؤديه الآن ؟ وذلك لأن للتدريب الفني على جوانب العمل المختلفة ، أهمية كبيرة في إقبال الموظف على عمله واثقانه لما يعمل .
5. ما هي دوافع وتطلعات هذا الموظف ومستوى طموحه ؟ فإذا كان عند الموظف مثلاً مستوى عال من الطموح ودرجة مرتفعة من درجات إثبات الذات ، فإنه يرغب في أداء الوظيفة التي تمكنه من إظهار قدراته وممارسة أفكاره . والعكس إلى درجة كبيرة صحيح .
6. هل الموظف منجسم مع زملائه ؟ وذلك لأن جماعة العمل يمكن أن تكون دافعاً للشخص لإجادة العمل أو مثبطة لهتمته . ونقصد بالانسجام هنا اتفاق الميول ، وتقارب المؤهل ، والتقاء الأفكار ووجهات النظر .
7. هل يفهم الموظف السياسات والإجراءات التي تسيّر عليها الشركات ؟ من حيث الثواب والعقاب والمكافآت وغيرها ..
8. هل للموظف مشكلات أخرى ؟ اجتماعية أو نفسية أو مادية أو ذهنية .. الخ .

وبالتالي فإن المهم دمج الموظف مع وظيفته بحيث يكون هدف العمل واحداً فتزيد إنتاجيته من الجانبين الكمي والنوعي ويمكن تحقيق ذلك إذا راعت الإدارة العوامل الآتية :-

1. تعريف الموظف بأهداف الشركات عامة ، والأهداف المحددة للإدارة أو الشعبة التي يعمل بها ، والهدف للوظيفة التي يؤديها .
2. إبلاغ الموظف بأهمية الدور الذي يلعبه ، وارتباطه بالأدوار الأخرى التي يلعبها زملاؤه ورساؤه ، والتأثير المتبادل بين هذه الأدوار جميعاً .
3. تعريف الموظف بزملائه الموظفين الآخرين ، وعقد لقاءات تجمع المدير والمرووسين في جو من الود وعدم الرسمية .
4. الحرص على أن يكون الموظفون المشتركون في أداء عملية واحدة متقاربين في المؤهل والتدريب ، ومنسجمين في الاتجاهات والأفكار .
5. إقامة جسر مفتوح من الاتصالات بين المدير والمرووسين بحيث يعطي المرووس اقتراحات وآراء ويأخذ توجيهات وإرشادات .
6. إمداد الموظف بالثقة وإشعاره بأنه قادر على تحميل المسؤولية وأداء العمل حسب المستويات المقررة الأداء .
7. تشجيع الاقتراحات والأخذ بالجيد منها وتطبيقه كلما كانت هناك فرصة للتطبيق وبعد دراسته والتأكد من فعاليته . وأما غير المناسب من هذه الاقتراحات فتوضح للموظف أسباب عدم الأخذ بها .
8. التقييم الموضوعي لأداء الموظف ، ويتضمن ذلك :-
  - أ- التأكد من وجود معايير محددة للتقييم .
  - ب- مقارنة النتائج بهذه المعايير ، مع الأخذ في الاعتبار الإنجازات غير المادية .
  - ت- إعلام الموظف بالنتيجة ، إيجابية أو سلبية .
  - ث- إذا كانت النتيجة إيجابية ، يمدح الموظف ويشجع على الاستمرار في الإجابة .
  - ج- وإذا كانت النتيجة سلبية ، تناقش مع الموظف أسباب القصور ، وتتخذ معه إجراءات محددة للتحسين .
  - ح- الإكثار من الحوافز الإيجابية بقدر الإمكان وعدم اللجوء إلى العقاب وغيره من الحوافز السلبية إلا عند الضرورة .

ومن الجدير بالذكر أنه يوجد عنصران وهما الناتج والعمل ، يحكمان قياس مجهودات العنصر البشري وقد يبدو لأول وهلة أنه من السهل قياس هذين العنصرين . ولكن هناك عقبات كثيرة تعترض ذلك ، مما

جعل علماء الفكر الإداري يقدمون كثيراً من النماذج العلمية والعملية لهذا الغرض . ونحن نؤكد أن عملية القياس ضرورة حتمية ، ويجب معالجتها من جانبيين :-

- أ- جانب العاملين ، وذلك من خلال قياس عنصري الإنتاج والعمل .
- ب- جانب الإدارة العليا من حيث مدى فعاليتها في القيام بالمسئوليات الملقاة على عاتقها ومن منطلق مسئوليتها عن قيمة الموارد البشرية وحسن استخدامها لهذه الموارد وصيانتها للعمل على زيادة قيمتها ويتم ذلك من خلال خطة مرسومة مجزأة إلى خطط جزئية .

وفي هذا الصدد ينادي المؤلفان بالانتقال من مرحلة الاعتقادات والأفكار المحاطة بإدارة معينة والمتأثرة بتفكير الآخرين من منطلق عوامل شخصية وأساليب دعائية ، إلى مرحلة عملية قوامها الحكم على الإدارة العليا من خلال الإنجازات الفعلية بالقياس إلى خطة الأداء المرسومة .

واستكمالاً للمفاهيم السابقة ولتوضيح ما يقع على مستوى الإدارة العليا من مسئولية في تنفيذ الخطط المرسومة – نجد أن الإدارة العليا وهي بصدد مزاولتها للعمليات الإدارية المختلفة تقع على عاتقها مهام كثيرة مرتبطة بحسن تنفيذ الخطط وأهم هذه المهام هي :-

1. التوظيف عن طريق تدبير الموارد البشرية اللازمة للقيام بالأعمال التنفيذية وحسن اختيار العناصر البشرية اللازمة لملء الهيكل التنظيمي وبالتالي نجد أن سوء الاختيار أو عدم القدرة على تحديد معايير الانجاز السليمة قد يؤدي إلى نتائج غير مرضية بما يضع الإدارة العليا في موقف لا تحسد عليه .
2. توزيع حجم العمل ووضع الأساليب المختلفة والتنظيمات وإجراء التغييرات الديناميكية بين الأفراد من أجل الوفاء بالأهداف المرجوة .
3. تبني السياسات السليمة والمسلك الإداري العلمي الذي يضمن الاقتراب من تحقيق الأهداف المرجوة .
4. التقييم الدائم للموظف وللخطة في حد ذاتها وإجراء التعديلات اللازمة على الخطة .

ونؤكد أن هذه المهام مرتبطة ببعضها ، وأن القيام بها جميعاً يؤدي إلى الإنجاز المطلوب . ومن جهة أخرى فإن التقصير في أداء مهمة منها سيترك أثاره على أداء بقية المهام ، وأيضاً على الإنجازات الكلية . وفي مجال قياس المجهودات البشرية بالنسبة للموارد البشرية ينادي مؤلفان بالخروج عن الطرق التقليدية للقياس والتي تعتمد أو تتأثر إلى حد كبير بالعوامل والاعتبارات المتعلقة بشخصية الموظف . وإعطاء الاهتمام للقدرة الفعلية للأفراد ، وحرصهم على العمل ومهارتهم في التعاون والتعامل مع الغير ،



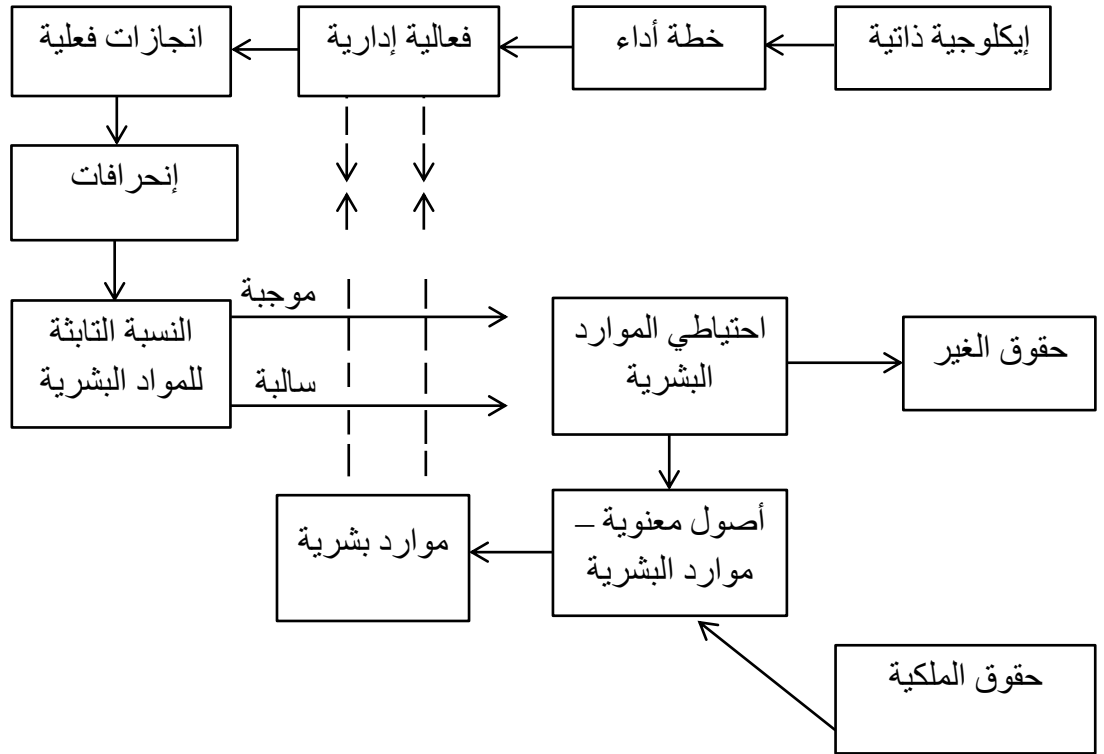
وقدراتهم على الإنجاز . والنموذج المقترح يخدم قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصورة رقمية عن طريق قياس فعالية الإدارة العليا .

### 1- خطوات النموذج المقترح :-

أخذ في الاعتبار إن العوامل المؤثرة في الأداء الوظيفي وإنتاجية الموارد البشرية والدور الذي يجب أن تقوم به الإدارة العليا في هذا الصدد ، يقوم هذا النموذج على أساس واعتبارات رئيسية من خلال الخطوات والمبادئ التالية :-

(1/1/3)

أولاً : يتم تقييم الموارد البشرية من خلال مدى فعالية الإدارة العليا وتقاس هذه الفعالية من خلال الاقتراب أو الابتعاد في التنفيذ من خطة أداء ومعايير إنجاز محددة .



ثانياً : يشترط في خطة الأداء المحددة قيامها على أسس سليمة عملية تعكس إيكولوجية الإدارة ( محلية وفرعية ) مع الاسترشاد بمؤشرات عامة على مستوى القطاع أو الصناعة التي تنتمي إليها الشركات .

ثالثاً : تقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية تدبير الموارد البشرية واختيارها وتحفيزها وصيانتها ، لزيادة عطائها مع مراعاة العوامل المختلفة التي تؤثر على زيادة الإنتاجية للموارد البشرية وذلك من منطلق المسؤولية القانونية للإدارة العليا بالشركات ممثلة في ( مجلس الإدارة أو المجلس الأعلى أو أصحاب

المصلحة ) أمام الغير وكل من يهمله الأمر لتحقيق الأهداف المرسومة ، التي يشارك في الوصول إليها مجموعة من العناصر البشرية و المادية ، تحت رعاية و توجيه هذه الإدارة العليا سواء بصورة مباشرة أو عن طريق التفويض و من خلال مستويات إدارية مختلفة.

رابعاً : يتم تصوير قوائم مالية مبدئية مع نهاية الفترة المالية بالطريقة التقليدية مع اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية بمثابة مصروفات إيرادية كما هو متبع حالياً من الناحية العملية للتطبيق .

خامساً : تجزي مقارنة بين الإنجازات الفعلية و خطة الأداء التي تعكس معايير الأداء ويتم التعرف على الانحرافات سواء سلبية أو إيجابية .

سادساً : تحدد بنسبة ثابتة من مقدار الانحرافات بين خطة الأداء والإنجازات الفعلية ولتكن 1% لتعبر هذه النسبة عن قيمة الموارد البشرية من خلال الفعالية الإدارية وقد تكون هذه النسبة سالبة أو موجبة على حسب نوعية الانحرافات وترحل النسبة الموجبة إلى ح/ احتياطي الموارد البشرية على ألا يتجاوز الاحتياطي المجمع نسبة معينة متفق عليها نظامياً .

سابعاً : تجرى قيود التسوية الخاصة بهذه القيمة قبل إظهار الصورة النهائية للقوائم المالية وذلك بين ح/ الفعالية الإدارية ، ح/ احتياطي الموارد البشرية على الوجه الآتي :-  
أ- إذا كانت قيمة الموارد البشرية إيجابية يجرى القيد الآتي :-

×× من ح/ الفعالية الإدارية

×× إلى ح/ احتياطي الموارد البشرية

ب- إذا كانت قيمة الموارد البشرية سلبية يجرى القيد العكسي الآتي :-

×× من ح/ احتياطي الموارد البشرية

×× إلى ح/ الفعالية الإدارية

×× من ح/ الفعالية الإدارية

×× إلى ح/ الأصول المعنوية ( موارد بشرية )

وبالتالي يكون ح/ الفعالية الإدارية بمثابة حساب وسيط من خلال ذلك يتم إظهار قيمة للموارد البشرية بالمركز المالي للشركة .

**ثامناً :** يعاد تصوير القوائم المالية في صورتها النهائية بعد إجراء قيود التسوية السابقة ، وبالتالي يتم إظهار قيمة للموارد البشرية من خلال الفعالية الإدارية ومن الواضح أن هذه القيمة تزداد أو تنقص ، حسب درجة فعالية الإدارة العليا ويعتبر رصيدها الإيجابي عن الإنجازات غير العادية للإدارة العليا .

**تاسعاً :** إلى جانب كافة الإحتياطات الواجب أخذها عند اعداد خطة الأداء .. سيفترض فيها استبعاد العوامل الخارجية المؤثرة على الإنجازات الفعلية مثل الإضرابات والحروب والكوارث الطبيعية .. الخ .. ومن أجل ذلك يرفق بالقوائم المالية مذكرة تفسيرية وافية عن تحليل رصيد الموارد البشرية بالميزانية .

**عاشراً :** يراعي أن يتم تمويل ح/ احتياطي الموارد البشرية من الانحرافات الإيجابية على وجه التخصيص و التحديد .

ويمكن التعبير عن هذا النموذج بصورة معادلة جبرية الوجه الآتي :-

إذا كان خطة الأداء = س

والإنجاز الفعلي = س/

والفعالية الإدارية = ص

وقيمة الموارد البشرية = ص/

والنسبة الثابتة = 1%

حينئذ يمكن استخراج النتائج الآتية :-

1. الفعالية الإدارية = س - س / ص = ص

وقد تكون قيمة ص سالبة أو موجبة .

2. قيمة الموارد البشرية (أصول معنوية) = ص × 1 / 100 = ص/

و بالتالي تجرى القيود المحاسبية السابق ذكرها ، وستمثل ص / 1% من انحرافات جميع البنود الواردة بخطة الأداء الممثلة في صورة رقمية ، وذلك بالقياس إلى الإنجازات الفعلية .

ويجب أن تكون خطة الأداء المصاحبة للنموذج المقترح ، محكمة ومرشدة وقائمة على أسس علمية ودراية عملية ، مع ضرورة وجود مذكرة تفسيرية من المحاسب الخارجي لتحليل رصيد الموارد البشرية .

## المبحث الثاني

### إظهار الأصول وأثر الإفصاح والأثر الإعلامي ومعايير الإعراف المحاسبي

#### المقدمة :-

يجب عند إظهار الأصول الإنسانية أو البشرية بالقوائم المالية أن تتم بثلاث دعائم وهي النظام المحاسبي المطبق في الشركة ، والقواعد والتعليمات التي تنطبقها ، المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والتي يتم تطبيقها .

والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وحيث أن يتم تطبيق معايير العامة للإعراف المحاسبي بأي بند من البنود المالية .

ويتكون هذا المبحث من الآتي :-

أولاً : كيفية إظهار الأصول الإنسانية "البشرية " بالقوائم المالية .

ثانياً : أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية .

ثالثاً : الأثر الإعلامي لمحاسبة الموارد البشرية .

رابعاً : معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول ومدى إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية .

## أولاً : كيفية إظهار الأصول الإنسانية "البشرية" بالقوائم المالية(27) :-

تهدف المحاسبة المالية كترجمة تاريخية في صورة رقمية للمعاملات اليومية ، إلى إظهار نتيجة أعمال الشركات خلال فترة معينة وهي في هذا تستمد وجودها من خلال ثلاث دعائم :-

**أولاً : النظام :** وهو عبارة عن مجموعة المفاهيم التي تساعد الموارد البشرية في إنجاز الأعمال لتحقيق أهداف الشركات عن طريق تحويل القرارات إلى أعمال منفذة .

**ثانياً : الإجراءات :** وهي عبارة عن مجموعة القواعد المكتوبة والمتعارف عليها والتي تعطي تعليمات محددة لتضفي على النظام الصفة القانونية وهي بذلك تعتبر التعليمات الرسمية التي تحكم النظام .

**ثالثاً : الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :** حيث توجد طرق معينة لمعالجة العمليات يجب التقيد بها طبقاً لمبادئ وأسس المحاسبة والفروض التي قام عليها علم المحاسبة .

إن الإنسان بطبيعته إجتماعي لا يمكنه الحياة بعزلة عن باقي عناصر المجتمع التي يعيش فيه ويزاول في سبيل ذلك الكثير من عمليات الأخذ والعطاء في حياته اليومية حيث تتبادل وتتفاوت المنافع الحدية لدى الأفراد نتيجة لعمليات الأخذ والعطاء . وقد يخرج الإنسان من هذه العمليات بمكسب مادي أو معنوي أو بخسارة من نفس النوع . والمحاسبة المالية كتسجيل تاريخي تعمل على ترجمة هذه العمليات من أخذ وعطاء ليصبح المعطي دائماً وقت العطاء والأخذ مديناً وقت الأخذ . وهو ما يعرف بأساس القيد المزدوج الذي يجب أن يقوم عليه أي نظام محاسبي مهما اختلف الزمان أو المكان . وللتعرف على نتيجة عمليات الأخذ والعطاء لابد من وقفة عند نهاية كل فترة محاسبية جرت العادة على أن تكون سنة ، يتم فيها تصوير نتيجة أعمال الشركات في صورة ما يعرف بالقوائم المالية أو حسابات النتيجة .

وبعد أن نشأت فكرة قياس الموارد البشرية بالمجتمع الأمريكي ، ومع أواخر الستينات بدأت مجموعة من المتخصصين في محاولة اختبار صحة فروض هذه الفكرة . مع محاولة إظهار قيمة للأصول الإنسانية بالقوائم المالية لإحدى الشركات كحالة تطبيقية معتمدين في القياس على التكلفة التاريخية للموارد البشرية لضمان تحقيق الإنسجام وسهولة المقارنة مع باقي عناصر الأصول الأخرى .

هذا وقد حرص هذا الفريق من المتخصصين في ذلك الوقت على ألا تترك هذه القيم للأصول الإنسانية أي أثر على حقوق الملكية . متجاهلين في ذلك الأثر الإيجابي للعمليات المتداخلة في المعالجات المحاسبية المختلفة بين المصروفات وصافي الأرباح من جهة ، وحقوق المساهمين من جهة أخرى . والدخل من

(27) د.علي محمد عبد الوهاب ، د. سعيد بين عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

جهة والأصول من جهة أخرى . ومن ثم تمت المعالجة بالنموذج المقدم منهم في صورة بيان إضافي يعكس أثر الفروض التي تقوم عليها هذه الفكرة دون المساس بالبيانات الأصلية ، وبمعنى آخر تم إعداد نوعين من القوائم للشركات . أحدهما يمثل الأرقام الفعلية دون اعتبار لفكرة محاسبة الموارد البشرية (قوائم مالية ) . والآخر يعكس التغيرات في القوائم المالية نتيجة لتطبيق فكرة قياس الموارد البشرية (قوائم مالية وموارد بشرية ) . وقبل التعرض للخطوات التي اتبعتها هذا الفريق في سبيل إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية ، ولسهولة تحليل هذا التفكير من وجهة نظرنا في مكان لاحق من هذا البحث ، يوضح المؤلفان بعض المفاهيم المحاسبية والعلاقات التي يلزم تفسيرها ، ونحن بصدد استعراض النموذج المقدم من قبل بعض أنصار محاسبة الموارد البشرية .

وأهم المفاهيم والعلاقات التي تهمنا في هذا المجال هي :-

### التكاليف والأصول :-

حيث نجد أن العرف المحاسبي يعرف التكاليف بأنها عبارة عن قيمة السلع والخدمات المحققة من وجهة نظرة الفكر والكيان المحاسبي وفي هذا المجال يتم تقسيم التكاليف إلى نوعين :-

### النوع الأول :-

يتم إستنفاده خلال الفترة المحاسبية بحيث يجب الحرص على الإستفادة منه فإذا تمت الإستفادة سمي مصروفاً وإن لم يتم الإستفادة عبر ذلك عن خسارة . وفي حالة الإستفادة يجب تحديد نصيب الفترة المالية من الإستفادة بالمصروف . فإذا تمت الإستفادة بكافة المصروف خلال فترة زمنية واحدة ، عرف ذلك بالمصروف الإيرادي . وإذا استمرت الإستفادة لأكثر من فترة واحدة وجب تحديد نصيب هذه الفترة المالية من المصروف مع رسملة الجزء الباقي او توزيعه على الفترات المستقبلية ، ويعرف هذا بالمصروف الرأسمالي ، وقد جرى العرف المحاسبي منذ نشأته حتى الآن على اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية بمثابة مصروفات إيرادية حيث تجري الإستفادة منها خلال الفترة المحاسبية ، ويتم إستنفادها خلال نفس الفترة . ومن امثلة هذه المصروفات مصروفات التعيين والمرتبات والتدريب والتأهيل والعلاج والتقاعد وغير ذلك . الا أن أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية يعتقدون أن جزءاً كبيراً من هذه المصروفات تجب رسملته أي أنه يحمل صبغة رأسمالية بما يستلزم توزيع الأستفادة منه على الفترات المالية المختلفة . ومن هذا المفهوم اعتقد أنصار محاسبة الموارد البشرية أن التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية تختلف عن باقي التكاليف المستنفدة والمستفاد منها خلال الفترة المحاسبية .

ومن هذا المنطلق طالب هذا الفريق فصل تكاليف الموارد البشرية عن باقي التكاليف المرتبطة بالأنشطة الأخرى لشركات محل التطبيق ، مع العمل على تجزئة هذه التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية إلى تكاليف أو مصروفات إيرادية تحمل على حسابات النتيجة و أخرى رأسمالية ويكون مكانها الميزانية في حسابات الأوصول البشرية على أن تعالج المصروفات الإيرادية بالطريقة التقليدية شأنها في ذلك شأن باقي عناصر التكاليف الإيرادية المرتبطة بأنشطة الشركات مثل الإيجار والخدمات والصيانة والإضاءة .. الخ ، أما الجزء الآخر ذو الصبغة الرأسمالية وهو عناصر تكلفة " الأصول الإنسانية " فيتم تصنيفها إلى حسابات فرعية ذات صبغة شخصية في صورة مراكز تكلفة تعكس نصيب كل مدير من النفقات المحملة على الحسابات الفرعية . ويمكن تصوير فكرة تصنيف وتوزيع تكلفة " الأصول البشرية " إلى حسابات شخصية طبقاً للتقسيم المقترح من قبل هذا الفريق على شكل ح/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية الذي يعاد توزيعه على الحسابات الشخصية حسب الكشوف الموضحة ( جدول 1/2/3 ) و( جدول 2/2/3 ) .

### (جدول 1/2/3)

#### ح / إجمالي تكلفة الأصول البشرية

تاريخ	مدين	دائن	بيان	ح / 1	ح / 2	ح / 3	ح / 4	ح / 5	ح / 6	ح / 7
				التعيين	التأهيل	خبرة	تطور	البعثات	التدريب	التقاعد
	2000			2000						
	4000			4000						
	7000					7000				
	4000						4000			
	10000							10000		
	2000								2000	
	1000									1000
	30000			2000	4000	7000	4000	10000	2000	1000

( جدول 2/2/3 )

كشف توزيع التكلفة الرأسمالية

على الحسابات الشخصية للمديرين

اسم المدير	ح / 1	ح / 2	ح / 3	ح / 4	ح / 5	ح / 6	ح / 7	المجموع
أ	300	600	1500	800	3200	350	230	6980
ب	800	1500	1300	1300	2250	750	270	8170
ج	500	1100	2000	1200	2270	550	240	7860
د	400	800	2200	700	2280	350	260	6990
مجموع /	2000	4000	7000	4000	10000	2000	1000	30000

بالتالي يتم ربط التكلفة الرأسمالية بالحسابات الشخصية للأصول الإنسانية .

وبإعادة توزيع أرصدة هذه الحسابات الفرعية السبعة على الحسابات الشخصية لكل مدير على حدة بما يخصه من هذه النفقات ، يمكن التعرف على الأصول البشرية المستبعدة إن وجدت ، نتيجة للعجز أو التقاعد أو نقص الخبرة أو أي سبب آخر للإستبعاد ويمكن تحديد القسط الإستهلاكي للأصول الإنسانية بتوزيع تكلفة الأصول الإنسانية على الأعمار الإنتاجية المتبقية للحسابات الشخصية ( جدول 3/2/3 ) . وبالتالي يحمل على حسابات النتيجة ( ح / الأرباح و الخسائر ) القسط الإستهلاكي السنوي بالإضافة إلى تكلفة الأصول الإنسانية المستبعدة وما بقي بعد ذلك يرحل إلى قائمة المركز المالي ( الميزانية ) ويعتبر بمثابة مصروف رأسمالي ، ويمكن تصوير قائمة الأرباح و الخسائر ليعكس المصروفات الإيرادية للأصول الإنسانية على الوجه المبين بجدول (4/2/3) .

( جدول 3/2/3 )

كشف إحتساب أقساط الإستهلاك

اسم المدير	مجموعة التكلفة	العمر الإنتاجي المتبقي للمديرين في خدمة الشركات			
		15 سنة	17 سنة	12 سنة	5 و 17 سنة
أ	6980	465ر3	-	-	-



ب	8170	-	480ر9	-	480ر9
ج	7860	-	-	655ر0	655ر0
د	6990	-	-	398ر8	398ر8
المجموع /	30000	465ر3	480ر9	655ر0	398ر8

( جدول 4/2/3 )

قائمة الأرباح والخسائر

البيان	(1) مالية	(2) مالية وموارد بشرية
صافي المبيعات	230000	230000
تكلفة المبيعات	<u>15000</u>	<u>15000</u>
إجمالي الربح	215000	215000
مصاريف البيع	3000	3000
مصاريف إدارية	<u>2000</u>	<u>2000</u>
صافي الربح	210000	210000
مخصصات مصاريف موارد بشرية للعمليات المستقبلية	=	<u>2000</u>
صافي الربح قبل الضريبة	210000	212000
الضرائب الحكومية على الأرباح	<u>4000</u>	<u>5000</u>
صافي الربح /	206000	207000

بمجرد النظر إلى قائمة الأرباح والخسائر المصورة يمكن القول أن القائمة رقم (2) تظهر صورة أحسن ووجهاً أسعد ، حيث توجد أرباح أكثر من الأولى بمبلغ 1000 فهل لهذا التفسير مغزى معين ؟ ( لقد حصل تعديل بالإضافة إلى ح/ الأرباح والخسائر ) .

## النوع الثاني من التكاليف :-

وهي التكاليف التي لا تستنفد خلال الفترة المالية والتي تتم الإستفادة منها على مدار أكثر من فترة محاسبية وتنتمي هذه التكاليف إلى حسابات الأصول غير المتداولة . لأن الهدف من هذه التكاليف يختلف عن التكاليف الإيرادية حيث يقتنى الأصل أو يمتلك بقصد المساهمة في الإنتاج بما يتفق مع أغراض الشركات وبالتالي إذا استهلك الأصل خلال فترة واحدة تسقط عنه صفة الأصل مما يخضعه إلى المجموعة الأولى من التكاليف والتي سبق شرحها وهي ما تعرف بالتكاليف الإيرادية ، ولم نصادف في حياتنا العملية أو دراساتنا النظرية حتى الآن أن أحد الأصول ذي التكلفة الرأسمالية والمؤمن عليه ضد المخاطر الإضرارية يمكن تحويله بالكامل إلى مصروف إيرادي في نفس فترة اقتنائه " بدون معالجة محاسبية لها نفس الأثر عن طريق إستبدال الأصل بأصل آخر " حيث أن التوجيه المحاسبي عادة متفق عليه عند اقتناء الأصل ، بغرض المساهمة لأكثر من فترة في أداء مهام الشركات ، إلى أن جاء أنصار محاسبة الموارد البشرية بمحاولة إدخال بعض الفروض التي لم تثبت صحتها على الفكر المحاسبي . ويظهر هذا بوضوح عند اعتبارهم تكاليف الأصول الإنسانية المستبعدة نتيجة للوفاة أو العجز أو عدم الكفاءة ... الخ بمثابة خسارة رغم أن فروضهم وتوزيعهم هذه التكاليف على الحسابات الشخصية للمديرين كانت في الأساس تكاليف رأسمالية على حسب اعتقادهم .

وينادي أنصار فكرة إضهار الأصول الإنسانية بالمركز المالي باحتساب صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية بعد طرح القسط الإستهلاكي والأصول الإنسانية المستبعدة ، وإدراج الصافي بعد ذلك ضمن موجودات الشركات والتي يمكن التعبير عنها محاسبياً بأنها تقييم للأصول البشرية عند فترة إعداد المركز المالي .

ويمكن تصوير النموذج المقدم من قبل المجتهدين في هذا الصدد على الوجه الموضح بجدول (5/2/3) قائمة المركز المالي . ومن الجدير بالذكر أن تصوير القوائم المالية التي تعكس الأصول الإنسانية والحسابات الخاصة بها بالطريقة التي يتصورها أصحاب هذه الفكرة ، يتطلب دراية كافية بالأساليب الإحصائية والبيانية مما قد يخلق معه تكاليف أخرى لا ندري كيف سيكون التوجيه المحاسبي لها على حسب تصورهم رغم أن الفائدة من وراء كل هذه الجهود لا تتلائم مع الجهود التي ستبذل لمحاولة وضع الإطار النظري موضع التطبيق بصرف النظر عن المشكلات التي ستواجه التطبيق .

( جدول 5/2/3 )

ميزانية الشركات في / /

البيان	مالية فقط	مالية وموارد بشرية
الأصول المتداولة	100000	100000
صافي الأصول الثابتة	80000	80000
أصول أخرى	70000	70000
صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	=	10000
	250000	260000
<b>خصوم</b>		
خصوم متداولة	50000	50000
قروض مختلفة	20000	20000
مطلوبات أخرى	10000	10000
ضرائب نتيجة لرصد المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	=	5000
	80000	85000
<b>حقوق الملكية</b>		
رأس المال	10000	10000
رأس مال إضافي	15000	15000
أرباح غير موزعة	145000	145000
	=	5000
	170000	175000
	250000	260000

من الواضح أن قائمة المركز المالي في ضوء إظهار الموارد البشرية تعكس صورة أفضل من الأولى – خاصة من زاوية التحليل المالي وما يعرف بال/ LEVERAGE وهي قدرة الشركات فهل لهذا معنى معين :-

يبدو واضحاً أن جانب الأصول بالميزانية قد زاد بمبلغ 10000 الذي ظهر في جانب الخصوم في صورة 5000 ضرائب و 5000 زيادة في حقوق الملكية . إن الاعتقاد في فكرة محاسبة الموارد البشرية له دلالة رقمية في ضوء النماذج المقدمة ، حسب تصور أنصار هذه الفكرة مما يسفر عنه الآتي :-

1. زيادة صافي الربح بمبلغ 1000 .
2. زيادة حقوق المساهمة ( أو حقوق الملكية بمبلغ 5000 ) .
3. زيادة موجودات الشركات بمبلغ 10000 .
4. زيادة مطلوبات الشركات بمبلغ 5000 .

وهذا يقودنا إلى النقطة التالية في هذا الصدد وهي علاقات القوائم المالية . حيث أن المعالجات المحاسبية في صورة القيود المدينة والدائنة وقيود التسوية لها علاقات متداخلة وأثر مادي على حسابات النتيجة المتمثلة في قائمة الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي . ولا تخرج القيود المحاسبية عن كونها معالجات مهنية للدخل بأنواعه المختلفة ، متخذين في ذلك أساس القيد المزدوج . وعمليات الدخل عادة ما تترك آثارها على كل من الدخل وحسابات الأصول ، أما المصروفات فلها أثرها على المصروفات وحسابات الأصول المختلفة أو الخصوم ، ومن ناحية أخرى نجد أن العمليات التي تؤثر على حساب الأرباح والخسائر تترك أثرها على المركز المالي حيث يظهر هذا الأثر بوضوح على بعض عناصر الميزانية . وبصفة عامة يمكن القول أن أصول وموجودات الشركات تساعد على إنتاج الدخل الذي يتدفق عن طريق بيع السلع أو الخدمات .

### جدول (6/2/3)

#### العلاقة بين ح/ الأرباح والخسائر والميزانية

الميزانية	ح/ الأرباح والخسائر
الأصول = الخصوم	الدخل
+ حقوق الملكية	- المصاريف
	= صافي الربح

إجمالي الأصول = إجمالي الخصوم + حقوق الملكية

ونستنتج من ذلك أن الزيادة في الدخل تؤدي إلى الزيادة في صافي الربح الذي يؤدي بدوره إلى زيادة حقوق الملكية . ومن المعروف أن صافي الدخل يمكن زيادته ، إما عن طريق زيادة الدخل أو تقليل المصروفات الإيرادية المحملة على حسابات النتيجة ، وبالتالي نجد أن أنصار فكرة محاسبة الموارد

البشرية يعملون على زيادة صافي الربح الذي يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية وذلك خلال الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ محدد . ووسيلتهم في ذلك هي تقليل المصروفات التي ترتبط بالموارد البشرية ، عن طريق رسملة جزء كبير منها ليظهر في صورة أموال مستثمرة في الموارد البشرية ويظهرها المركز المالي . وتقليل الجزء الإيرادي المحمل على حسابات النتيجة من الجانب الآخر ، حيث نجد أن الدخل المحقق سواء كان في صورة نقدية أو حسابات مدينين ، يؤدي إلى زيادة في الأصول كلما زاد استعمال هذه الأصول ، ومن جانب ثالث نجد أن الأصول الثابتة كلما مر عليها الوقت قلت قيمتها بالميزانية نظراً لارتفاع مجمع الإستهلاك حيث تتناقص قيمتها مع الزمن .

وبالتالي يمكن وضع المعادلة الآتية :-

$$1. \text{ الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية} .$$

$$2. \text{ الأصول} + \text{النقدية أو المدينين}$$

$$- \text{المخزون أو أصول أخرى}$$

$$= \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية} + \text{الدخل} - \text{المصروفات} .$$

**ثانياً : أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية(28) :-**

**أولاً : أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية :-**

تقسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات وتعتمد هذه الحسابات على طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه الشركات ، ففي الشركات التجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر أما في الشركات الصناعية فيتم إضافة حساب آخر وهو حساب التسجيل لذلك فإن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على مايلي :-

1. تحصى الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل الخصبة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع

المصروف قصيرة الأجل (الأجور – الإجازات – العلاج – الصحي – مصاريف أخرى) وذلك

نظراً لعملية رسملة الاستثمار في الموارد البشرية متوسطة وطويلة الأجل .

2. اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية "متوسطة وطويلة الأجل" إيراداً مؤجلاً

(مصروف رأس مالي) .

(28)مصعب الدويك ، عمر الننتي ، " أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية" ، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ، ورقة بحثية ، عمان – الإدارن ، 2014 .

3. ان صافي الربح ( أو الخسارة ) سوف يعكس صورة حقيقية على نتائج أعمال الشركات نتيجة لاعتبار تكلفة الأستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية إهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية .

#### ثانياً : الآثار على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي) :-

إن لإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسط الأجل) ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعاقل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية .

لذلك فإن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ، تظهر طرف الموجودات تحت الأصول الوهمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها ، ويظهر الإهلاك بقيمة هذه الاستثمارات في جانب المطلوبات تحت بند مخصصات الإهلاك .

#### ثالثاً : الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية :-

إن للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية له ضوابط ومحددات قد تمنع التطبيق والاعتماد والتي منها :-

1. تزايد أعباء التدقيق :-

وتتمثل هذه الأعباء في تحميل الشركات تكاليف في الحصول على المعلومات ، لذلك يجب عمل دراسة مسبقة لتحديد هذه التكلفة وتحديد فيما لو كانت تفوق العائد المتوقع أم لا .

2. القدرة على الأستقطاب :-

أي أن زيادة المعلومات وكثرة التفاصيل غير المهمة سوف يبعد مستخدم القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور الهامة .

ولتحديد الأهمية النسبية للإفصاح عن بند معين أو موضوع ما كالموارد البشرية فإنه يوجد اعتبارات كمية نوعية ، حيث يمكن أن تتمثل الاعتبارات الكمية في مقارنة قيمة البند مع صافي الدخل وإذا أردنا تحديد أهمية النسبة لأحد بنود المركز المالي أو المقترح اعتبارها من بنود المركز المالي ، يقارن هذا البند بقيمة صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها .

أما عن الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث هناك بعض البنود بتعيين الإفصاح عنها حتى لو كانت قيمتها النسبية ضئيلة كما في حالة المخالفات القانونية مثلاً .

لذا فإننا نجد أهمية الاعتبارات النسبية مرتفعة ويبقى موضوع اعتمادها متوقف على توفر الإمكانيات اللازمة لذلك مادياً ومن حيث الكادر الذي سيوفر البيانات والمعلومات اللازمة لذلك ، فضلاً عن موضوع الأنظمة والقوانين النافذة في البلد الذي تتواجد فيه الشركات التي سوف يعتمد محاسبة الموارد البشرية .

### ثالثاً : الأثر الإعلامي لمحاسبة الموارد البشرية(29) :-

نتناول هنا مدى تأثير نظام المحاسب المقترح ومخرجاته كمصدر للمعلومات واتخاذ القرارات السليمة سواء داخل الشركات أو خارجها .

#### أولاً : داخل الشركات :-

إن إضافة قيمة الأصول البشرية في القوائم المالية والتقارير السنوية للشركات يؤدي إلى زيادة محتواها الإخباري لاستخدامات جديدة داخل الشركات في المجالات التالية :-

#### 1. مجال تخطيط الموارد البشرية :-

إن المجال المقترح للباحث والإجراءات المالية لتنفيذه تؤدي إلى تعرف الإدارة بشكل أكثر وضوحاً على التكاليف اللازمة لأقتناء الأفراد وكذا لصيانتهم وتطويرهم عما كان يتم قبل تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية ولسوف يساعد النموذج المقترح مع استخدام المحاكاة على الحصول على نتائج يمكن من خلالها أن يعرف متخذ القرار العلاقات السلبية بين عناصر تقييم المورد البشري ويتتبع هذه العلاقات وأيضاً إمكانية تحسينها وأي الحلول البديلة تعتبر أفضل ومعرفة العناصر الحساسة والعناصر الأقل حساسية بالنسبة لتغيرات قيمة المورد البشري ومدى حساسيتها للتغيرات العشوائية لعناصر النموذج مما يساعد الإدارة في تصميم السياسات المختلفة البديلة التي تتناسب مع كل الأحوال وأيضاً اختبار القرارات الإدارية المختلفة سواء من حيث تعديل الأجور أو البرامج التدريبية على قيمة المورد البشري والتأكد من سلامة هذه القرارات قبل التطبيق العملي لها وفي ضوء هذه الإمكانيات يمكن للإدارة اتخاذ قرارات التخطيط الاستراتيجية للموارد البشرية في الشركات .

#### 2. مجال الرقابة على تكلفة الموارد البشرية :-

إن توفر معلومات لدى الشركات عن تكلفة المورد البشرية بها يثير الفكر الإداري في مجال رقابة هذه التكاليف وذلك في النواحي الآتية :-

(29)مصعب الدويك ، عمر النتيتي ، " أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية"، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ، ورقة بحثية ، عمان – الإدارن ، 2014 .

أ- الرقابة على تكلفة اقتناء المورد البشري حيث أن توفير معلومات وبيانات عن تكلفة اقتناء المورد البشري في الشركات سيؤدي إلى تكوين النواة الأولى في خلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بهذه التكلفة مما يتيح لإدارة الشركات الرقابة على هذه التكاليف عن طريق إعداد التقارير الدورية الخاصة بها ومقارنتها مع التكلفة المعيارية لها وبالتالي تحديد الانحرافات وتحليلها .

ب- الرقابة على معدل دوران العاملين حيث أنه في ظل وجود النظام الذي يوفر بيانات ومعلومات عن الخسائر التي تتحملها الشركات نتيجة دوران العاملين بها الذي ينتج عنه خروج وانفصال جزء من القوى العاملة بالشركات حيث يمكن معرفة خسارة رصيد حساب الفرد الذي ترك الشركات من سجل الموارد البشرية مما يمكن الإدارة من الاعتماد على تكلفة معدل الدوران كمؤشر بدلاً من الاعتماد على معدل الدوران نفسه وقد يكون معدل الدوران منخفضاً في نوعية معينة من العاملين بالشركات ولكن ذو تكلفة أعلى من معدل دوران سريع لفئة أخرى .

### 3. مجال التحليل المالي :-

إن توفر بيانات ومعلومات عن قيمة المورد البشري للشركات في القوائم المالية من سنة إلى أخرى يتيح الحصول على مجموعة من النسب المالية ومن أمثلة هذه النسب ما يلي :-

أ- نسبة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول حيث توضح هذه النسبة أهمية الأصول البشرية بالنسبة لباقي أصول الشركات .

ب- نسبة الأصول البشرية إلى نسبة الأصول غير البشرية وتوضح هذه النسبة مدى تركيز الشركات على العمل الآلي أو الإنساني وأيضاً توضح درجة توازن الأصول البشرية مع غيرها من الأصول بالشركات .

### ثانياً : خارج الشركات :-

إن مخرجات النظام المحاسبي للموارد البشرية لا يقتصر استخدامها على داخل الشركات فقط بل يمتد ليشمل الأطراف الخارجية الآتية :-

### 1. المستثمر الخارجي :-

تمكن المعلومات المتوفرة عن محاسبة الموارد البشرية المستثمر الخارجي في عدة نواحي نذكر منها :-

أ- التنبؤ بالمكاسب المستقبلية ويرجع ذلك إلى دقة تحديد الربح حيث لا يتم تحميل الربح بتكلفة اقتناء الموارد البشرية بالكامل في سنة حدوثها حيث أنها تخص أكثر من فترة زمنية محاسبية تستفيد منها .



ب- إمكانية الحكم السليم على قدرات الجهاز الإداري بالشركات في استخدام وإدارة موارد الشركات سواء المادية أو البشرية وذلك من خلال معدل العائد على الاستثمار الإجمالي سواء الاستثمار في الموارد البشرية أو المادية وكذلك من حيث مدى كثافة الاستثمارات في الموارد البشرية وأخيرا التعرف على مدى جهود الإدارة في المحافظة على موارد الشركات البشرية وتنميتها .

ت- فتح مجال لعمل دراسات أعمق في إمكانية المقارنة بين المشروعات المختلفة وذلك في ظل توافر معلومات مالة عن درجة تركيز رأس المال البشري واثر ذلك على الأرباح .

## 2. المحاسب القومي :-

يمكن بيان أهمية إظهار قيمة الاستثمار في الموارد البشرية في الحسابات القومية في إمكانية قيام المحاسب القومي بالقيام بتحقيق الأهداف التالية :-

- أ- القياس الحقيقي للثروة القومية .
- ب- الوصول إلى الأسباب الحقيقية لأزدياد الناتج القومي بمعدل أكبر من معدل ازدياد الاستثمارات المادية القومية .
- ت- تصحيح مقياس صافي الناتج والدخل القومي وذلك في ظل تضمين رقم الإهلاك بإهلاك الموارد البشرية وبالتالي إنقاصه من الناتج والدخل القومي ولا يخفى اثر ذلك على تخطيط الناتج القومي .
- ث- معرفة مستوى تنمية الموارد البشرية وذلك عن طريق مقارنة رصيدها من سنة لأخرى .

رابعاً : معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول ومدى إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية(30) :-

حدد البيان رقم ( 5 ) المتعلق بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ( FASB ) في عام 1984 الشروط أو المعايير العامة للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية وهذه الشروط هي :-

1. التعريف .

2. القياس .

3. الملائمة .

4. المتوقية .

وفيما يلي يتناول الباحث هذه الشروط بشي من التفصيل وبيان مدى إنطباقه على الموارد البشرية :-

---

(30) بهاء الدين الخبولي ،" المحاسبة الموارد البشرية ومدى امكانية تطبيقها في المصارف التجارية الليبية " دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية ، رسالة ماجستير ، ليبيا ، 2013 .

## أولاً : التعريف :-

من خلال تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA للأصول " الموجودات " على أنها "قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة والمتاحة للشركات لإستخدامها في أنشطتها المستقبلية نتيجة عمليات مالية تمت في الماضي والحاضر " ، نستطيع إستخلاص ثلاثة خصائص رئيسية يجب توفرها في الموجودات (الأصول) وهي :-

### 1. احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية :-

وفقاً لهذه الخاصية فإنه يتم الإعتراف بالأصل عندما يكون هناك احتمال حدوث منفعة اقتصادية مستقبلية بالنسبة للشركات ، وقد تكون هذه المنافع المستقبلية إما بشكل مباشر أو غير مباشر ، وبتطبيق هذه الخاصية على الموارد البشرية تستفيد منها الشركات لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وعليه فإن الموارد البشرية هي عبارة عن مجمع للخدمات المتوقع الإستفادة منها مستقبلاً فالنفقات التي تصرف عليها من خلال الاختبار ، والتعيين ، والتدريب والترقية جميعها تنفق لرفع كفاءتها ومهارتها ومعدلاتها وبالتالي فهي تدفقات خارجة بالنسبة للشركات لتحسين معرفة وخبرات الموارد البشرية لديها ، الأمر الذي ينعكس ايجابياً على إنتاجها وبالتالي زيادة ربحية الشركات .

وعليه فإن هذه الخاصية يمكن تطبيقها على الموارد البشرية تماماً لأن الشركات عندما تتعاقد مع الأفراد للعمل فيها فإن هذه العقود غالباً ما يكون لأكثر من سنة مالية وبالتالي فهم يصبحون مصدراً للخدمات وللمنافع المستقبلية للشركات وقد أيد ذلك Bikki حين قال " أن المنافع التي تأتي من خدمات العاملين والمحتمل أن تقدم للشركات لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، يمكن أن تعامل أنها أصول " .

### 2. قدرة الشركات على التحكم والسيطرة على المنافع المقدمة :-

أي أنه لا بد من التحقق من وجود الأصل ، ولكن يجب ملاحظة أن حق الملكية لا يكفي للدلالة على الأصل، فالأساس هو حق السيطرة والتحكم بالمنافع المتوقعة من هذا الحق ، مثال ذلك عقود الإيجار ، وهذا ينطبق تماماً على الموارد البشرية ، وقد أيد ذلك Ijiri وكذلك Watson حيث قال " يجب أن يفهم من له الحق في استلام المنافع أن ينصرف إلى تملك الموارد البشرية ذاتها ، إلى حق الشركات في استخدام موظفيها في عملياتها والانتفاع من خدماتهم المستقبلية وفق عقود العمل التي أبرمتها معهم " .

### 3. أن تنشأ عن عمليات حدثت في الماضي :-

بمعنى أنها حدثت فعلاً قبل تسجيلها في الدفاتر أما الأحداث المتوقعة فلا تنشئ أصولاً ، وهذا أيضاً ينطبق على الخدمات التي تقدمها الموارد البشرية .

## ثانياً : القياس :-

الخاصية الثانية التي يجب توافرها في البند حتى يتم الاعتراف به محاسبياً هي إمكانية القياس ، وفي مجال الموارد البشرية تعني " إمكانية قياس قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية وقد ظهرت عدة مقاييس في محاسبة الموارد البشرية ، إلا أن قياس قيمة الموارد البشرية يتطلب التقدير والتخمين الشخصي الأمر الذي يفرض وجود معيار الموضوعية ، وفي هذا السياق ذكر Elias " " أن أي محاولة لقياس قيمة الموارد البشرية على اعتبار أنها أصول من ضمن أصول الشركات فإن ذلك يتطلب وجود الدليل الموضوعي لتقليل عناصر الحكم الشخصي إلى اختيار الطريقة المراد إتباعها في حساب تلك التكلفة " .

وعليه فإن قياس قيمة الموارد البشرية حالها حال قياس قيمة الموارد المالية والتي تعتمد أيضاً على التقدير والتخمين لذا ستكون موضوعية القياس مثار لجدل طويل ، إلا أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية لمستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قراراتهم ستكون من الأهمية بمكان لمتخذي القرارات ولزيادة كفاءة النظام المحاسبي .

## ثالثاً : الملائمة :-

تهتم المحاسبة بتوفير المعلومات والبيانات المالية اللازمة لإتخاذ القرارات المختلفة سواء داخل الشركة أو خارجها ، وعليه يجب أن تتوفر في هذه المعلومات خاصية الملائمة ، ويقصد بها " تلك المعلومات التي تكون موثوق فيه عند اتخاذ القرارات حيث أن غياب هذه المعلومات سيؤدي إلى اتخاذ قرار خاطئ " .

وقد ذكر Balkaoui في هذا المجال " أن هدف المحاسبة المالية هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات " وحتى تكون المعلومة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية :-

1. **التوقيت** : بمعنى أن تكون المعلومة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث أن المعلومة لها حساسية عالية كمرور الزمن .
2. **التنبؤ** : بمعنى إمكانية استخدام المعلومة لإغراض التنبؤ بالمستقبل .
3. **التغذية العكسية** : وتعني العقلانية والرشد في القرار الذي تم اتخاذه بحيث تمكن متخذي القرار من تقييم صحة قراره المتخذ سابقاً .

وهذه الشروط الثلاثة تنطبق تماماً على المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث التوقيت والتنبؤ والتغذية العكسية ، فيمكن لمتخذ القرار من خلال معلومات وتقارير محاسبة الموارد البشرية أن يحصل على المعلومة التي يحتاجها لقراره متى احتاجها ، كم توفر محاسبة الموارد البشرية له نسب

ومؤشرات عن الدوران الوظيفي وعن عائد الإستثمار في الموارد البشرية يمكن استخدام هذه المؤشرات للتنبؤ بالمستقبل وتمسح بالتغذية العكسية التي تمكن من تقييم مدى فاعلية الإدارة في استخدام مواردها البشرية .

#### رابعاً : الموثوقية :-

وهي الخاصية الرابعة الواجب توافرها في البند حتى يتم الاعتراف به محاسبياً ، والمقصود بالموثوقية هي " تلك المعلومات القابلة للتحقق ، والممثلة لواقع الحال ، والتي تتصف بالحياد وعدم التحيز بدرجة معقولة ، حيث أن قابلية التحقق تعني إمكانية التوصل إلى نفس النتائج عند استخدامها من قبل أشخاص آخرين مع الاعتماد على نفس المعلومة وطرق القياس ، أما الحياد فيعني خلو المعلومة من التحيز ، وأنها تمثل الواقع حيث تعكس الظروف والأحوال السائدة ، وهذه الخاصية مرتبطة إلى حد كبير مع القياس بالنسبة للموارد البشرية حيث كلما زادت درجة التأكيد زادت الموثوقية ، حيث أن المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية هي معلومات ممثلة لواقع الشركات وغير متحيزة .

لقد أورد الفكر المحاسبي أكثر من معيار للمقارنة بين الموارد البشرية وهي الخدمات أو المنافع المتوقعة من الموارد والأحداث الإقتصادية التي يترتب عليها فرض رقابة على المورد ، انقطاع الخدمات ، الاستغناء عن المورد ، سداد الديون ، استبدال المورد ، تخصيص التكاليف ، دقة المعلومات المناسبة في اتخاذ القرارات ومعدل الدوران ، والمساءلة الإدارية ، والتكلفة المحيطة بالمورد ، وتكاليف صيانة المورد ، ومكونات المورد وحالة عدم التأكد ، والموضوعية .

مما سبق يتضح أن معايير وخصائص الأصول تنطبق تماماً على الموارد البشرية لجعلها أصلاً في الشركات ، وقد ذكر دهمش حين صنف الموارد البشرية في الشركات النفطية أنها ضمن الأصول المعرضة للمخاطر حيث قال " يمكن تصنيف الأصول المعرضة للمخاطر كما يلي : الأصول المالية مثل النقدية والأصول المادية مثل المباني والمعدات ، والموارد البشرية مثل الموظفين والعاملين والمديرين والأصول غير الملموسة مثل المعلومات والسياسات " .

## المبحث الثالث

### طرق تقييم الموارد البشرية وأهم المشاكل المتعلقة بها ومعالجة المحاسبية و مشاكل المعالجة

#### المقدمة :-

من خلال استعراض الكتابات المحاسبية في موضوع الموارد البشرية نجد أن هناك عدة طرق لتقييم أو لمعرفة قيمة الموارد البشرية التي تعمل في الشركات والمشكلات المتعلقة بها .

لأي عملية محاسبية يجب أن يتم معالجتها ولكي يتم تطبيق أي عملية متعلقة بمحاسبة الموارد البشرية يجب أن يتم تطبيق المعالجة المحاسبية لها أو المتعلقة بها .

تواجه عملية تطبيق المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية مجموعة من المشاكل نتعرض لها ومع رؤية المعالجة تلك المشاكل وبما لا يؤثر على كفاءة وفاعلية تطبيق تلك المعالجة .

ويتكون هذا المبحث من الآتي :-

أولاً : طرق تقييم الأصول الإنسانية .

ثانياً : أهم مشكلات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية .

ثالثاً: المعالجة المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية .

رابعاً : المشاكل المحاسبية المتعلقة بمعالجة الأصول البشرية .

## أولاً : طرق تقييم الأصول الإنسانية<sup>(31)</sup> :-

إن المتخصص في المهنة المحاسبية يجد مجموعة كبيرة من الفروض تحكم التفكير المحاسبي ، فالمحاسبة جاءت لهدف إظهار نتيجة أعمال الشركات مهما اختلف شكلها القانوني ، وأهم الفروض التي تواجهنا ونحن بصدد تقييم الأصول الإنسانية هو فرض إستمرار الشركات في مزاولة نشاطها حيث يفترض في ظل الظروف العادية أنها تنشأ من أجل الاستمرار . وتترتب على ذلك نتائج هامة من الناحية المحاسبية ، منها ما يلي :-

1. إن تقييم الأصول يجب أن يتم على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة عند نهاية الفترة المالية بعد استقطاع تكلفة الإستعمال عن نفس الفترة وهو ما يعرف بالقسط الإستهلاكي .
2. إن التزامات الشركات عادة ما تستحق في المستقبل وهو دليل على فرض استمرار الشركات في مزاولة نشاطها .
3. قدر الشركات على تحقيق الأرباح في المستقبل . فقد تواجه شركة جديدة بعض العقبات في بداية حياتها نظراً لنظام المنافسة الشديدة ولكن سرعان ماتنظر إلى المستقبل بصورة إيجابية من حيث الدلالة الرقمية لحسابات النتيجة .

ومن هنا نجد أن الشركات تستمر في نشاطها ولكن يلزمها تقسيم حياتها إلى فترات محاسبية ، تستطيع معرفة نتيجة أعمالها مع نهاية كل فترة بدون الإنتظار حتى إنهاء حياتها للتعرف على ذلك .

ومن الأهداف الواضحة لمحاسبة الموارد البشرية قياس قيمة الموارد البشرية في الشركات المختلفة ، وقد جرى العرف المحاسبي على اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية مصروفات إيرادية تحمل على حسابات النتيجة شأنها في ذلك شأن كافة المصروفات التي ترد في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر إلى أن ظهرت مجموعة من المفكرين بالمجتمع الأمريكي ، وتبنوا فكرة اعتبار معظم النفقات المرتبطة بالموارد البشرية نفقات رأسمالية يجب ظهورها بالمركز المالي في صورة حسابات "الأصول الإنسانية " بحيث يتم توزيع تكلفة هذه الأصول على سنوات العمر الإنتاجي المتبقي لها في خدمة الشركات .

وحيث أننا نتعامل مع نوع من الأصول له عمر انتاجي ، وتوزيع تكلفته على سنوات هذا العمل ، فإن هذه الأصول تعتبر ثابتة وليست متداولة . وأغلب المشكلات التي تواجه المحاسبين بصدد الأصول الثابتة ،

(31)د.علي محمد عيد الوهاب ، د. سعيد بين عامر ، " محاسبة الموارد البشرية : عرض وتحليل مع مدخل بديل " ، الرياض ، دار المريخ، 1984 .

هي قياس تكاليف استنفاد هذه الأصول ، وتوزيع التكلفة على فترات اكتساب الدخل المختلفة مع نهاية العمر الإنتاجي لهذه الأصول .

إن السبب في تقييم الأصول الثابتة ناتج من تقسيم حياة الشركات إلى فترات محاسبية بقصد التعرف على نتيجة أعمال الشركات مع نهاية كل فترة . حيث تفترض التصفية المؤقتة لحياة الشركات مع نهاية كل سنة مالية ، لتجري القيود التقليدية لضمان تحميل كل فترة مالية بنصيبها من تكاليف الاستنفاد ، لتعكس مدى مساهمة هذه الأصول في تكوين الدخل خلال هذه الفترة . ويعتبر هذا الجزء الخاص بالفترة المالية بمثابة مصاريف أو تكلفة إيرادية ، ويمثل الرصيد الباقي تكلفة رأسمالية .

والجدير بالذكر أن مشكلة تقييم الأصول الثابتة مع نهاية الفترة المالية كانت ولا تزال محل خلاف بين المحاسبين وعلماء الاقتصاد والإدارة . نظراً للمشكلات العديدة المرتبطة بهذه الفكرة . وأهمها ظاهرة التضخم الإقتصادي التي تعكس التغيير المستمر في القيمة الشرائية لوحدة النقد وكذلك وجود قيمة حقيقية للأصول الثابتة مع نهاية عمرها الإنتاجي وعدم وجود قيمة دفترية لها في السجلات المحاسبية ، نظراً لإستنفادها بالكامل وتوزيعها على الفترات المالية مع نهاية عمر الأصل الإنتاجي ، ولسنا هنا بمجال استعراض هذه المشكلات بقدر ما أردنا أن نوضح أنه توجد مشكلات محاسبية بالفعل عند معالجة الأصول الثابتة محاسبياً . وبالتالي نجد أن أية إضافة إلى هذه الأصول استحتمل معها الكثير من المشكلات المحاسبية ولا سيما أن الأصول الإنسانية تختلف في الطبيعة من حيث صعوبة القياس الدقيق عن باقي الأصول المتعارف عليها ، والتي يجري تقييمها حتى الآن طبقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها وذلك حسب التكلفة التاريخية لها بعد استقطاع القسط الإستهلاكي حسب الطريقة المتبعة بانتظام .

ويمكن تقسيم الأسس التي تقوم عليها هذه الإتجاهات بصدد تقييم الأصول الإنسانية إلى مجموعتين على الوجه الآتي :-

#### المجموعة الأولى : وتتضمن :-

1. أساس التكلفة التاريخية .
2. أساس تكلفة الإحلال .
3. أساس التكلفة الإقتصادية .

#### المجموعة الثانية : وتتضمن :-

1. أساس تكلفة الفرص .
2. أساس الرواتب .

## المجموعة الأولى :-

### 1. تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية :-

تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل ، وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئته للمساهمة في الإنتاج . وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد . وهذا الافتراض لا ينبع من اعتقادهم بعدم تغيير قيمة وحدة النقد ، ولكنه لضمان سهولة القياس فقط . وقد تعرض المحاسبون لنقد شديد من الإقتصاديين الذين يستندون في انتقادهم على أن إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يعتبر تضليلاً في دلالات حسابات النتيجة حيث أنها لا تعكس التغيير المستمر في الحياة الإقتصادية ، كما تغفل عامل التضخم الإقتصادي في هذا الصدد . ولا يهمننا حالياً استعراض نقاط القوة والضعف في هذا المجال بقدر ما يهمننا استعراض تفكير أنصار تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية .

إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية رسمة النفقات المتعلقة بتعيين واختبار وتطوير الموارد البشرية عن طريق احتساب التكلفة الفعلية لأوجه هذه النفقات المرتبطة بالموارد البشرية واعتبارها بمثابة مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي للأصول الإنسانية المفيدة في خدمة الشركات وإذا حدث أن استبعد أحد هذه الأصول الإنسانية لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملائمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة .

### 2. أساس تكلفة الإحلال أو التكلفة الإستبدالية :-

تتميز هذه الطريقة عن التكلفة التاريخية في أنها تقوم بإحتساب تكلفة الأصول الطويلة الأجل على أساس المتوقع انفاقه في المستقبل ، بصرف النظر عن التكاليف الفعلية المستفيدة بالفعل وتحتوي هذه الطريقة بداخلها عنصر عدم التأكد وصعوبة القياس ورغم صعوبة إمكانية استبدال الأصول بأصول أخرى مماثلة من كافة الوجوه نظراً للتغير الديناميكي ، إلا أن انصار هذه الطريقة يرون أن لها إيجابيات من حيث أثار ذلك على دلالة أرقام لحسابات الختامية . وهي بذلك تعمل على تلافي نقاط الضعف في فكرة القياس على أساس التكلفة التاريخية ، ويحبذ الإقتصاديون استخدام التكلفة الإستبدالية لأخذها في الإعتبار التغير المستمر في قيمة وحدة النقد لعلاج تدفقات النفقات لتلائم بصورة عملية مع الظروف الإقتصادية الجارية.



وتقوم هذه الطريقة على اعتبار أخذ أحدث قيمة للأصول طبقاً لسعر السوق الجاري في حالة الإحلال – كما أن هذه الطريقة استندت إلى أسس وفروض عديدة أهمها :-

- أ- التدفق المادي حيث أن تدفق التكاليف يتمشى مع التدفق المادي للسلع .
- ب- ثبات الربح بما لا يترك وراءه أي سبب لتعديل مستقبلاً بسبب فروق الأسعار .
- ت- الحد والتقليل من آثار التضخم الإقتصادي على الحسابات الختامية .
- ث- تمثل الأرباح طبقاً لهذه الطريقة أرقاماً محققة بالفعل .
- ج- يعكس تدفق التكاليف تكلفة الإستبدال أو التكلفة الحالية بالقوائم المالية ، وكل هذا مرتبط بصحة تطبيق فكرة مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية في هذه الطريقة لتقييم الأصول الإنسانية أن يتم احتساب تكلفة تعيين واختيار وتطوير موارد بشرية بديلة ، بما في ذلك نفقات التقاعد عن الخدمة أو التعويض . وهذا بالطبع من أحد صور الخيال إذ لا توجد أسس سليمة ترتكز عليها هذه الفروض بالنسبة للموارد البشرية . حيث أنه من المعروف أنه يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء استخدام التكلفة الإستبدالية ، عن طريق النظر إلى المستقبل والتوقعات الإقتصادية دون اعتبار للتكلفة التاريخية التي تتعامل مع الماضي والواقعي ، والذي يتفق مع مفهوم المحاسبة كتسجيل تاريخي . أي أن الوضع بالنسبة لتكلفة الإستبدال هو عدم الإقرار بالماضي . بل النظر للمستقبل بعد احتساب معدل الفائدة لوحدة النقد . أضف إلى ذلك أن أنصار محاسبة الموارد البشرية يفترضون القدرة على إحلال أحد الموارد البشرية التي تستبعد لأي سبب في الحال ، متخذين في ذلك أساساً للقيمة يعادل التكلفة اللازمة للحصول على مورد بشري يقوم بالاحلال محل الأصل الإنساني المستبعد ، وبالتالي يمكن تلافي الخسائر التي تتحقق نتيجة استبعاد هذا الأصل الإنساني .

### 3. التكلفة الإقتصادية :-

تعتبر فكرة تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة الإقتصادية امتداداً لنفس مفهوم القيمة الإستبدالية – حيث أن القيمة الإستبدالية تدخل في اعتبارها التغيرات في الظروف الإقتصادية وبالتالي يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء تغيرات المستقبل عن طريق التعرف على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية معتمدين في ذلك على مدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيق أهداف الشركات .

وأهم ما يميز الطريقة الإقتصادية في هذا المجال هو أنها تعكس أثر عامل التضخم الإقتصادي على تكلفة واستعمال الأصول الإنسانية ولكن مع الأسف الشديد جاء هذا الإنعكاس من ناحية الإطار النظري البحث وليس من الناحية العملية وذلك لصعوبة القياس .

## المجموعة الثانية لتقييم الأصول الإنسانية :-

### 1. أساس تكلفة الفرص البديلة :-

يقترح البعض استخدام تكلفة الفرص البديلة في تقييم الأصول الإنسانية ، ومن المعروف في تكلفة البدائل أنها مفهوم افتراضي يبتعد عن الواقع بالمرّة حيث يقوم على أساس اعتبار الفرض الضائعة غير المحققة . وتقوم هذه الفكرة على البحث عن أفضل الظروف الملائمة لاقتناء الأيدي العاملة " من حيث الوقت والجهد والمال والكفاية " واعتبارها تكلفة بديلة بحيث تمثل هذه التكلفة معياراً لقيمة الأصل الإنساني بصرف النظر عن فرع تخصصه ، وذلك عن طريق نظام المزايدات وأن شئت قسمه نظام المضاربة أو سوق الأصول الإنسانية ، حيث يتم التوصل إلى قيمة أي أصل عن طريق المزاد الذي يجري بين أصحاب الشركات بصرف النظر عن المستويات المختلفة للعناصر البشرية . وبالتالي تتحدد قيمة الأصل الإنساني بالقيمة التي إليها المزاد ومن هنا نجد إن قيمة الأصل الإنساني لا تحدد على أساس قدرته في المساهمة في الإنتاج بل قيمة الحدية في سوق الموارد البشرية .

### 2. أساس الرواتب والأجور :-

ظهر فريق آخر ينادي بتقييم الأصول الإنسانية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور، التي تصرف للموارد البشرية في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالشركات . وقد اعتمد أنصار هذه الطريقة على الأسلوب الإحصائي في القياس من منطلق إطار نظري بحث ، عن طريق تقسيم الموارد البشرية إلى مجموعات متشابهة من حيث الوصف الوظيفي ودرجة الكفاية . وبالتالي يتم تحديد قيمة رأس المال البشري من خلال صافي الأرباح المتوقع تحقيقها خلال فترة وجود هذا الأصل الإنساني في خدمة الشركات .

### 3. مقاييس نوعية :-

تعددت صورة المقاييس النوعية ، وأهم ما كتب في هذا الموضوع كان لليكارات الذي أخذ في اعتباره أننا نتعامل مع نوع معين من الأصول يختلف في الطبيعة عن باقي الأصول الأخرى – حيث أن الأصول الأخرى لا تخضع لتطبيقات العلوم السلوكية ، عكس الإنسان الذي يتأثر بما حوله ويتفاعل ، ويحرك سلوكه دوافع معينة . كما أن لمناخ العمل وكفاءة الإدارة والجهد الجماعي أثراً كبيراً على هذه السلوكيات . وبالتالي عند التعرض للقياس لا بد من الأخذ في الاعتبار أننا نتعامل مع إدارة أو إدارات مختلفة ومجموعة من الأحاسيس التي يؤثر فيها الأخذ والعطاء والعلاقات المختلفة .

وقد قدم ليكارت في هذا الصدد نموذج الذي عرضناه سابقاً ، الذي يتكون من المتغيرات الأساسية والوسيلة والنتائج . فأما الأولى فهي تلك التي تتعلق بسلوكيات المديرين والبنية التنظيمية بما قد تقف حائلاً في سبيل التطور وحسن استخدام وزيادة قيمة الموارد البشرية . وأما المتغيرات الوسيطة فهي عبارة عن التفاعل ومدى الربط بين العمليات الإدارية المختلفة من أجل التوصل إلى الهدف المنشود ، حيث أن العملية الإدارية ماهي إلا مجموعة أنشطة يزاولها الإداري بقصد التوصل إلى هدف مشترك ، ومن هذا المفهوم يجب توجيه جهودات الجماعة نحو تحقيق هدف الشركات بما يعود بالفائدة . وأخيراً تأتي المتغيرات النهائية وهي النتائج والمؤشرات التي تعكس مدى صلابة المركز المالي للشركات في سوق المنافسة وأهم هذه المؤشرات هي العائد ومعدلات الزيادة ومدى قوة الشركات في السوق وغير ذلك فيما يتعلق بالنسب وأساليب التحليل المالي .

### ثانياً : أهم مشكلات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية<sup>32</sup> :-

تهدف المحاسبة بشكل عام إلى قياس وتوصيل المعلومات التي تلخص واقع المركز المالي للوحدة في لحظة زمنية معينة ، والتغيرات التي طرأت عليه خلال فترة زمنية تنتهي في اللحظة التي يتم فيها قياس المركز المالي وتتلخص نتائج القياس في مجموعة الحسابات والقوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الفترة والتي تكون عادة موجهة لمستفيدين خارج الوحدة المحاسبية وله مصلحة فيها ، وهؤلاء المجموعة تضم كل من ملاكها الحاليين في الحاضر ومن يفكر في امتلاكها أو جزء منها في المستقبل .

وبالتالي يجب أن يشمل الإفصاح المحاسبي كافة الموارد المتوفرة للشركات المادية والبشرية من أجل كفاءة وفعالية إدارتها والرقابة عليها ، ولكن التقرير عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية يواجه عدة مشاكل محاسبية أهمها :-

#### 1. رسملة الموارد البشرية :-

إن المعيار الرئيسي للتفرقة بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل حيث أنه يجب أن تعالج في الفتره الحالية فقط كمصرف وتستنفذ في قائمة الدخل للفترة التي تحقق فيها المنافع أما التكلفة التي تفيد أو تتعلق بعدة سنوات فإنها يجب أن تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية .

والمصاريف التي تعتبر جزءاً من تكلفة المورد البشري هي :-

أ- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري .

(32) مصعب الدويك ، عمر النتيتي ، " أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية" ، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ، ورقة بحثية ، عمان - الإدارن ، 2014 .

ب- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات .... الخ .

ت- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات .... الخ .

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع الشركات وبالتالي :-

$$v \text{ إطفاء المورد البشري} = \text{تكلفة الأصل البشري}$$

### العمر الإنتاجي للأصل البشري

وبالتالي يمكن الإفصاح عن الموارد البشرية حسب طبيعة النفقة أو المصروف حيث يوجد هناك تكاليف إيرادية جارية وهي التي تتعلق بصيانة الموارد كنفقات العلاج الطبي والإجازات والأجور ، وتكاليف إيرادية وهي التي تتعلق بتحسين القوى العاملة وزيادة كفاءة العامل إضافة إلى نفقات إستبدال القوى العاملة فيتم الإفصاح عن الموارد البشرية كتكاليف إيرادية جارية ضمن قائمة الدخل والتكاليف الايرادية ضمن قائمة المركز المالي .

### 2. إهلاك الأصول البشرية :-

يعتبر إهلاك الأصول البشرية لقيمة الأستثمارات الطويلة ومتوسطة الأجل في الموارد البشرية لعدة أسباب منها :-

أسباب مادية ناتجة عن مرور الزمن على وجود الفرد قائماً بعمله في الشركات بالنسبة للأستثمارات طويلة الأجل وهناك أخرى اقتصادية وحقوقية وغيرها .

ولكن الهدف الرئيسي لأهلاك الأستثمارات في الموارد البشرية هو مقابلة المصروفات بالإيرادات بمعنى آخر توزيع قيمة الأصل البشري على العمر الإنتاجي المقدر له .

### 3. استبعاد الأصول البشرية :-

هنالك عدة عوامل أو ظروف تؤدي إلى تسوية أو تهديل قيمة الأصل البشري اهمها :-

أ- استبعاد الأصل البشري الناتج عن الوفاة :-

ويعتبر ذلك من القضاء والقدر حيث لا دخل فيه للفرد أو الشركات مثل أي حالة طارئة كحريق آلة ، ويتم هنا تحديد قيمة خسارة الوفاة و المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري لذلك :-

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع الإطفاء السنوي

من ح / خسائر موارد بشرية

إلى ح / الموارد البشرية

قبل ذلك يتم إطفاء الموارد البشرية كالتالي :-

من ح / قسط إطفاء المورد البشري

إلى ح / المورد البشري

ولا يتم عمل مخصص للعنصر البشري وذلك لأنه يخلق ويفنى مرة واحدة بمعنى أن المورد البشري محدد فترته الإنتاجية بموجب عقد العمل . ويتم عمل تسوية لقيمة الأصل البشري باعتبار الرصيد غير المستهلك دفترياً خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على الفترة المالية التي تمت فيها حادثة الوفاة له فضلاً عن التعويضات التي تدفع لأسرة المتوفي .

ب- استبعاد الأصل البشري الناتج عن الضرر :-

تتحمل الشركات ذلك حيث يتم تسوية ذلك الاستبعاد باعتبار الرصيد غير المستهلك دفترياً خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على الفترة المالية الحالية أو تقفل في الاحتياطي المحجوزة .

ت- استبعاد الأصل البشري نتيجة إصابة العمل الدائمة :-

قد يتعرض الفرد لاحتمال إصابته أثناء ادائه لعمله اليومي إصابة دائمة أو عجز دائم أو تشوه يكون سبباً كافياً إلى استبعاد الأصل البشري فضلاً عن توجب دفع مبلغ تعويض مناسب وبالتالي الشركات تتحمل الرصيد الدفترية الذي يعتبر خسارة رأسمالية غير طبيعية فضلاً عن مبلغ التعويض عن الإصابة .

ث- الاستغناء عن الأصل البشري مقابل مبلغ مالي :-

قد يتم الاستغناء عن الأصل البشري لقاء مقابل مالي لذلك فإن

v مكاسب الاستغناء = مبلغ الأنتقال أو البيع – القيمة الدفترية للأصل البشري .

v القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع الإطفاء السنوي .

من ح / النقدية

إلى مذكورين :

ح / موارد بشرية

ح / مكاتب الاستغناء عن الموارد البشرية

أو

من مذكورين

ح / النقدية

ح / خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

إلى ح / موارد بشرية

#### 4. قياس تكلفة الموارد البشرية :-

v تعرف تكلفة المورد البشري :-

تعرف التكلفة بشكل عام على أنها التضحية التي تتحملها الشركات من الموارد في سبيل الحصول على شيء مادي ملموس أو منافع غير ملموسة .

ويمكن ان تكون مصروفاً (جزءاً من التكلفة الذي تم استغلاله) ويمكن أن تكون أصلاً (الجزء من التكلفة الذي لم يستهلك خلال الفترة الحالية بل تستفيد منه الشركات لعدة فترات محاسبية تالية) .

وتعتبر تكلفة المورد البشري مصطلح مشتق من المفهوم العام حيث أن :-

تكلفة الموارد البشرية هي التكلفة التي تتحملها الشركات في سبيل الحصول على الأفراد أو استبدالهم بأفراد آخرين وبالتالي فإن هناك متطلبات للقياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية :-

أ- فصل عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية عن باقي عناصر التكاليف الخاصة بالموجودات الأخرى وتجميعها على حده .

ب- تصنيف عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وتوزيعها على حسابات فرعية تتمثل بالآتي:-

1- تكلفة الأستقطاب .

2- تكلفة التوجيه .

3- تكلفة الأختبار .

4- تكلفة التعيين .

5- تكلفة التدريب الرسمي .

6- تكلفة التدريب أثناء العمل .

7- تكاليف أخرى متنوعة .

ت- الفصل بين عناصر التكاليف طويلة الأجل والإيرادات الجارية وذلك على النحو التالي :-

#### تكاليف إيرادات جارية :-

تكاليف إيرادات مؤجلة وتقسم إلى :-

تكاليف إيرادية مؤجلة طويلة الأجل .

تكاليف إيرادية مؤجلة قصيرة الأجل :-

بحيث يتم تحميل عناصر التكاليف الإيرادية الجارية على قائمة الدخل والتي تتميز بأنها نفقة لا يتوقع أن تحقق عائد في المستقبل بل تفيد الفترة الحالية وبالتالي فهي من التكاليف المستنفذة مثل الأجور النقدية المدفوعة للأفراد ، مثل نفقات العلاج الصحي وغيرها . . . . .

أما التكاليف الإيرادية المؤجلة يتم رسملتها في الميزانية العمومية بعنوان الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن الأصول الثابتة الوهمية .

ويجدر بنا من وراء قياس تكلفة الموارد البشرية ان تعود علنا وعلى الشركات بفائدة لذلك نلخص أهم أهداف قياس تكلفة الموارد البشرية كالتالي :-

1. التوصيل إلى أساليب موضوعية لتحديد مقياس قيمة الموارد البشرية .

2. تطوير وتحسين الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية .

3. تحليل التأثير السلوكي لمحاسبة الموارد البشرية على العاملين .

4. قياس العائد على رأس المال المستثمر في جميع أصول المشروع بما فيها الأصول البشرية .

5. تقييم الأداء بطريقة سليمة وأكثر كفاءة .

6. إجراءات المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم .
7. اتخاذ القرارات بالمشروع بشكل سليم .
8. تساعد في وضع الخطط طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل للاستثمارات في الموارد البشرية .
9. إيجاد العلاقة بين ربحية المشروع و العامل البشري به والسعي لتنظيم إيجابيتها بما يؤثر بالإيجاب على أسعار الأسهم في البورصة .

### ثالثاً : المعالجة المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية(33) :-

قام الباحث فلامهولز ( Flamholtz ) بنشر أول كتاب عن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بتطبيق التكلفة التاريخية وترى الباحثة أن المعالجة المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات النفطية هي التكلفة التاريخية ويستند في ذلك إلى المبررات التالية :-

1. سهولة التطبيق نظراً لكون المعالجة المحاسبية تتطابق مع تلك المتبعة في معالجة الموجودات (الأصول) المادية .
2. إذا ما اعتمد نظام التنبؤ بتحديد وبشكل تقريبي المدة المتوقعة لبقاء الموارد البشرية في الشركات (ك عقود العمل) فإن هذه المعالجة تعتبر مناسبة لقياس قيمة الموارد البشرية .
3. إن الاعتماد على بيانات التكلفة التاريخية لقياس قيمة الموارد البشرية يتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها " Generally Accepted Accounting Principles "GAAP .

#### 1- أهداف المعالجة المحاسبية :-

تعتبر أهداف المعالجة المحاسبية التي يجب تطبيقها في الشركات النفطية هي ذات الأهداف المرجوة من محاسبة الموارد البشرية والمنشورة في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) American Accounting Association :-

- أ- القياس : أي تقدير كلفة وقيمة المورد البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعة .
- ب- التطبيق : تطبيق النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعة .
- ت- توصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات في الشركات النفطية من خلال إمدادهم بالمعلومات التي تساعد على تحسين عملية إدارة الموارد البشرية وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها ، وتوفير معلومات أكثر دقة عن العائد على إجمالي الموارد المستخدمة في

(33) بهاء الدين الخبولي ، " المحاسبة الموارد البشرية ومدى امكانية تطبيقها في المصارف التجارية الليبية " دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية ، رسالة ماجستير ، ليبيا ، 2013 .



الشركات بما فيها الموارد البشرية ، وتحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على الشركات واتجاهات وسلوك العاملين وعلاقتهم الإنسانية فيها .

كما وتساعد المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية في الإجابة على التساؤلات التالية :-

1. ماهي نوعية الأداء الربحي ؟
2. هل تم الحصول على الموارد البشرية الكفؤة لتحقيق أهداف الشركات ؟
3. هل تم تنمية وتطوير الموارد البشرية بكفاءة ؟
4. هل تم استغلال الطاقات البشرية الاستغلال الأمثل ؟
5. إلى أي حد تم المحافظة على كفاءة الموارد البشرية ؟
6. كيف يتم إمداد إدارة الشركات بنظام محدد للمعلومات والتغذية العكسية عن الأداء فيما يختص بإدارة الموارد البشرية ؟
7. هل يتم إمداد إدارة الشركات بمعلومات إضافة فيما يختص بالموارد البشرية بما يساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة بها ؟
8. هل يتم تزويد الشركات بمحاسبة دقيقة بالنسبة للعائد على إجمالي الموجودات ( الأصول ) الموظفة مع العمل على مساعدة الإدارة على تحليل التغيرات في موقف هذه الأصول والتي تؤثر على الأهداف الكلية للشركات ؟

## 2- وصف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية :-

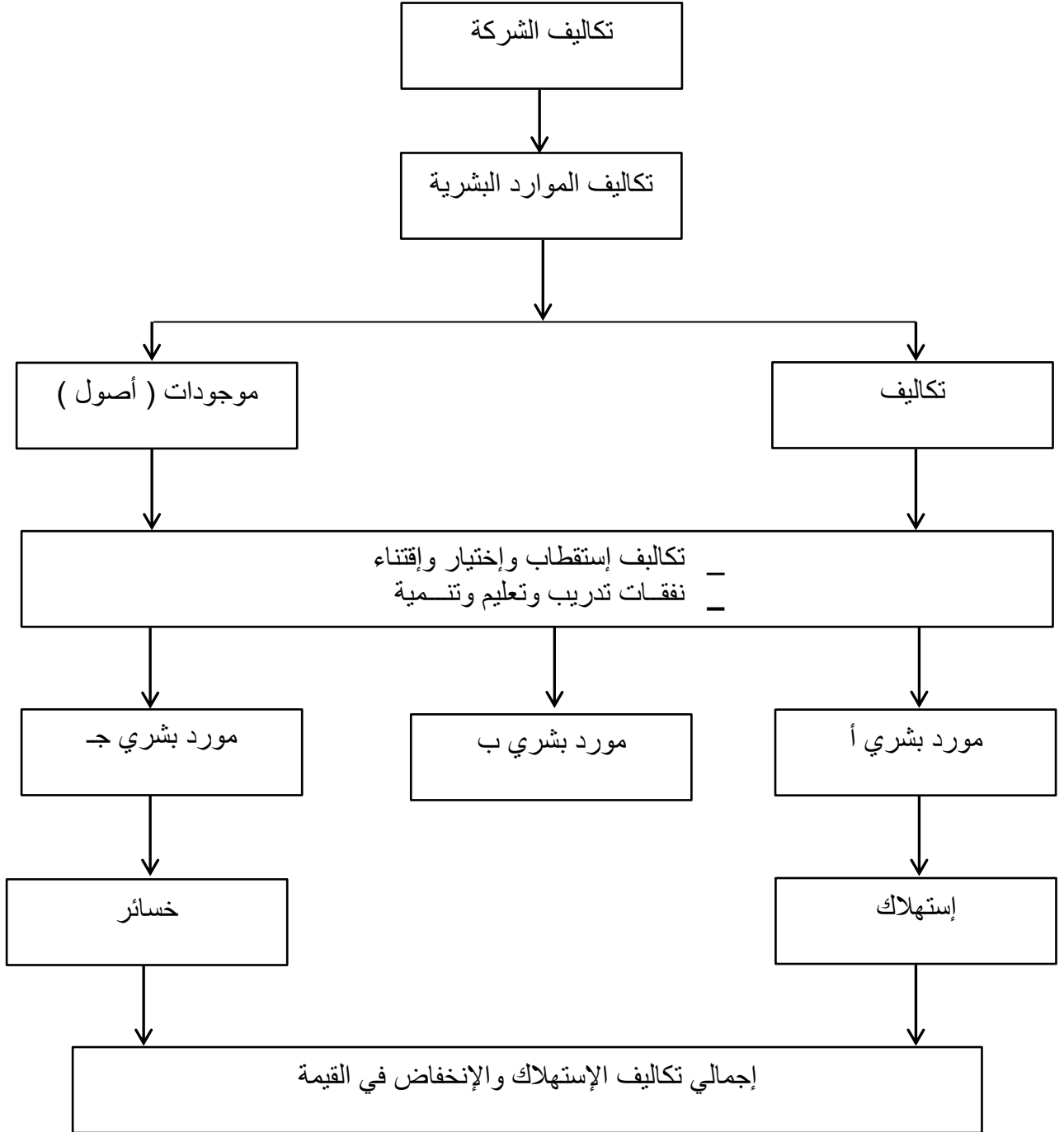
تعتمد هذه المعالجة على التمييز بين عناصر التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية بتقسيمها إلى عناصر التكاليف الإيرادية الجارية ، وعناصر التكاليف الرأسمالية ، والأساسية المستخدمة لهذا التصنيف هو ذات الأساس المتبع لتصنيف تكاليف الموجودات ( الأصول ) المالية الأخرى .

وحسب هذه المعالجة فإن التكاليف الإيرادية الجارية المتعلقة بالموارد البشرية يتم معالجتها بتحميلها على الأرباح والخسائر في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها ، إما التكاليف الرأسمالية فيتم رسملتها وتظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي ( الميزانية العمومية ) للشركات كفقرة مستقلة تحت بند الأصول (الموجودات ) الأخرى بعنوان الاستثمار في الموارد البشرية مطروحاً منه الاستهلاك السنوي للموارد البشرية .

ويوضح الشكل (1/3/3) وصف المعالجة المحاسبية عن الشركات النفطية :-

الشكل (1/3/3)

وصف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية في الشركات النفطية



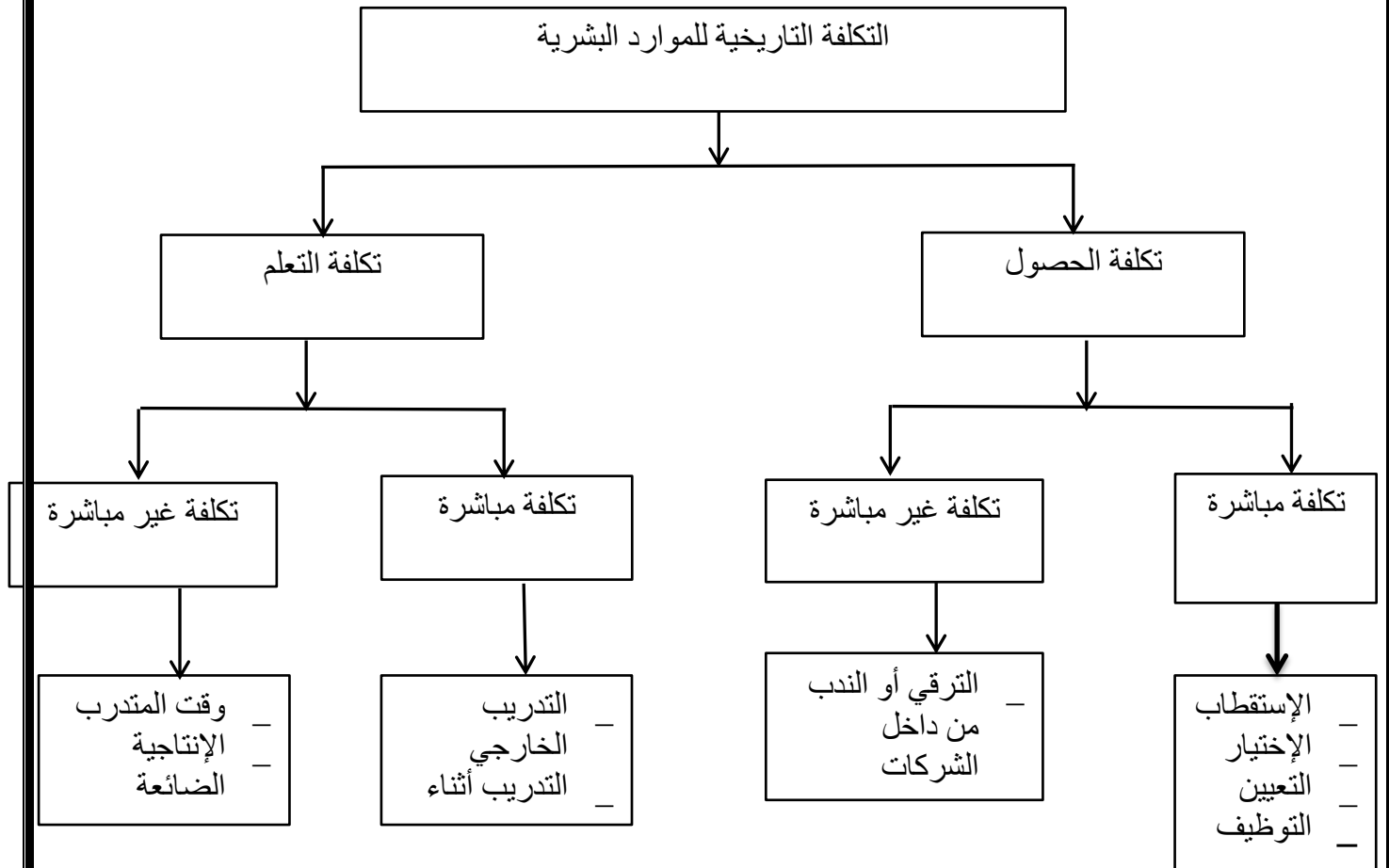
### 3- الفروض التي تعتمد عليها المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية :-

تقوم المعالجة المحاسبية ( التكلفة التاريخية ) على الفروض التالية :-

- أ- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة بين الموارد البشرية والأجر الذي تم استلامه .
  - ب- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة بين العائد وأداء الموارد البشرية .
  - ت- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة بين الحصول على الموارد البشرية المؤهلة والكفاءة في تنمية وتطوير تلك الموارد .
  - ث- وجود علاقة ارتباط بين الإستغلال الأمثل لطاقات الموارد البشرية والمحافظة على كفاءة الموارد البشرية .
  - ج- المساهمة في توفير معلومات لمتخذي القرارات الخاصة بالموارد البشرية .
- والشكل (2/3/3) يوضح المعالجة المحاسبية للموارد البشرية حسب التكلفة التاريخية :-

شكل (2/2/3)

#### التكلفة التاريخية للموارد البشرية



#### 4- العناصر الأساسية للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية :-

تعتمد المعالجة المحاسبية حسب ( التكلفة التاريخية ) على عناصر التكلفة الرأسمالية التالية :-

أ- **تكلفة الحصول على الموارد البشرية وتشمل تكاليف العمليات التالية :-**

1. **تكلفة عملية الإستقطاب ( Recruiting ) :-**

وهي تكلفة اجتذاب موارد بشرية جديدة للعمل في الشركات وتشمل هذه التكلفة على تكلفة الإعلانات ، تكلفة اللجان المسؤولة عن التوظيف ، ومصاريف إدارية متفرقة متعلقة بالاستقطاب وأهم مشكلة محاسبية تواجه الإستقطاب هي كيفية معالجة تكاليف استقطاب الأشخاص الذين تم استقطابهم ولم يتم تعيينهم ، والحل لهذه المشكلة هو أن تحمل تكاليف استقطاب الأشخاص الذين تم استقطابهم ولم يتم تعيينهم إلى تكلفة الأشخاص الذين تم استقطابهم وتعيينهم .

2. **تكلفة عملية الإختبار ( Selection ) :-**

وهي تكلفة اختيار أفضل فرد من بين المستقطبين لشغل وظيفة شاغرة وتشمل : تكلفة المقابلات ، وتكلفة الإختبارات .

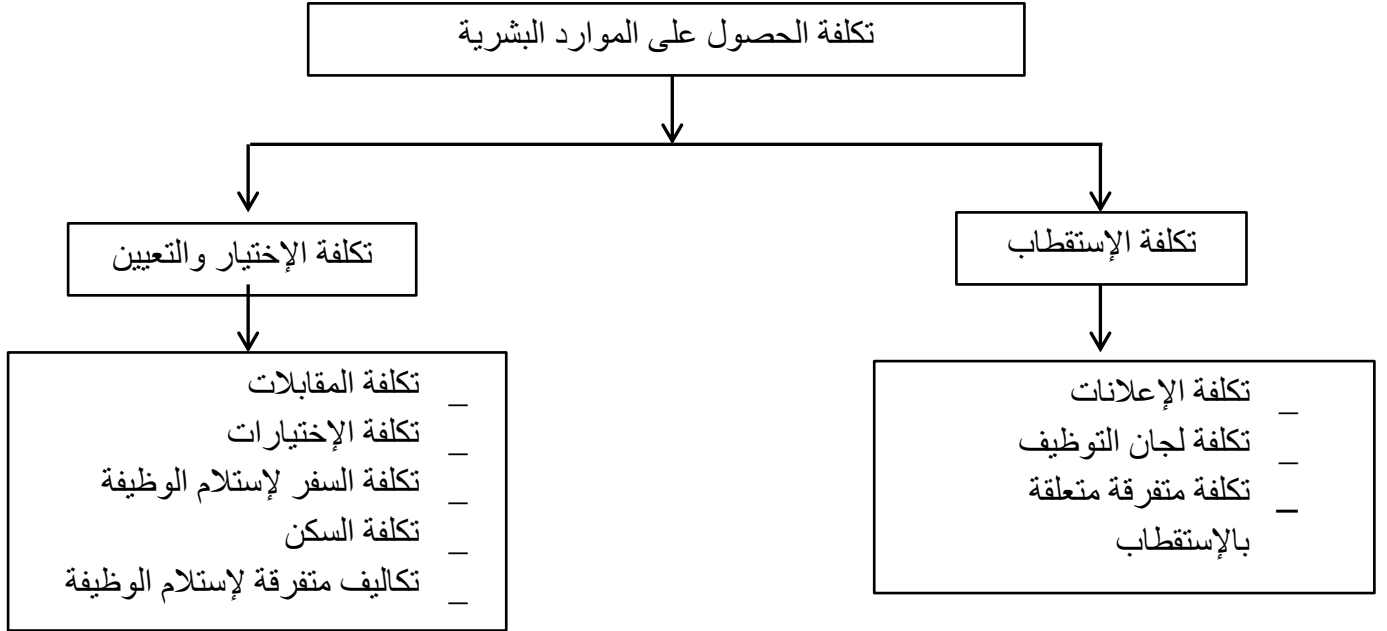
3. **تكلفة التوظيف أو التعيين ( Hiring ) :-**

وهي التكلفة التي تتحملها الشركات من أجل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري لشغل وظيفة شاغرة فيه وتشمل : تكلفة سفر وانتقال الموظف إلى مقر العمل الجديد لإستلام مهام وظيفته وتكلفة السكن ومصاريف إدارية تتحملها الشركات في سبيل إستلام مهام وظيفته .

ويوضح الشكل (3/3/3) تكلفة الحصول على الموارد البشرية وكما يلي :-

### شكل (3/3/3)

#### تكلفة الحصول على الموارد البشرية



#### ب- تكاليف تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية :-

تشمل هذه التكاليف على تكلفة العمليات التالية :-

#### 1. تكاليف التعليم ( Learning ) :-

وهي التكاليف التي يتحملها المصرف من أجل تدريب الموظف ووضعه في مستوى الأداء العادي ، والأداء المتوقع من الموظف في وظيفة معينة ، وقد تسمى أحياناً بتكاليف التدريب ( Training ) وهي تكلفة تفاضلية ( Differential ) تتحملها الشركات حتي يحقق الموظف المتعلم مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة للوظيفة التي يتعلم على أداؤها ، ويمكن تصنيف هذه التكلفة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى :-

1. تكاليف مباشرة : مثل برامج تدريب ورواتب المدربين .

2. تكاليف غير مباشرة : مثل تكلفة الفرصة البديلة للإنتاجية وهي الإنتاجية الضائعة خلال فترة تدريب الموظف على أداء مهام وظيفته .

ويمكن أن يتم تعليم وتنمية وتدريب الموارد البشرية داخل الشركات أو خارجها ، وقد يأخذ التدريب أحد شكلين :-

أ- انتساب الموظف إلى برنامج تدريب رسمي : حيث يتم تلقينه وتعليمه وتدريبه على مهام وظيفته من خلال برنامج تدريبي معد لهذه الغاية .

ب- تدريب الموظف : من خلال العمل اليومي دون انتسابه إلى برنامج التدريب الرسمي .

## 2. تكاليف التنمية :-

وهي التكاليف التي تتحملها الشركات من أجل تنمية قدرات الموظف في مجالات أخرى غير المهارات المطلوبة لأداء وظيفته ، مثل التحاقه بدراسة جامعية .

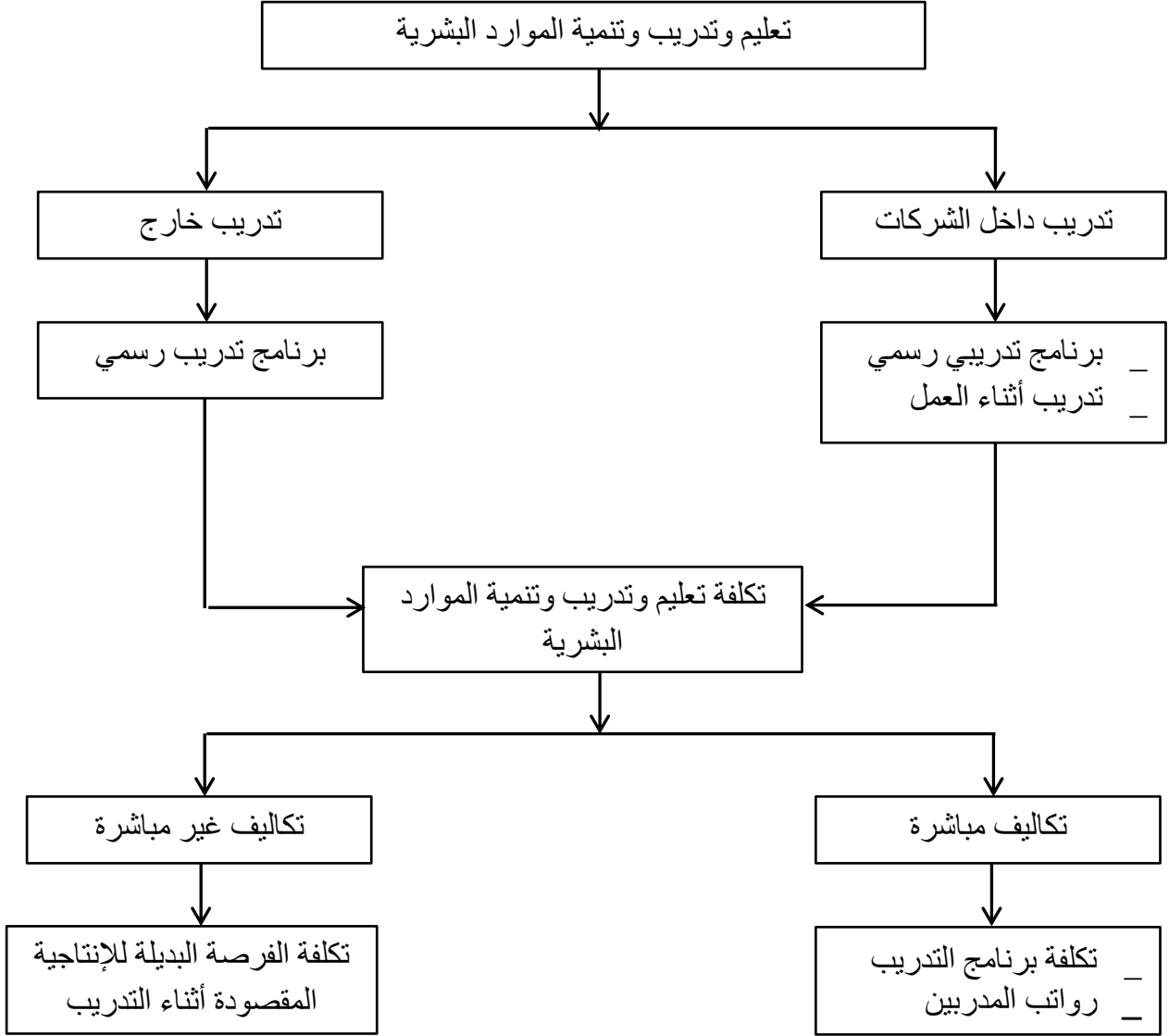
## 3. التعليم المستمر :-

حيث إذا زاد هذا التعليم في القدرة الإنتاجية للمورد البشري في الشركات أعتبر مصروفاً رأسمالياً يجب رسمته على العمر الإنتاجي لهذه المورد ، أما إذا لم يزد هذا التعليم في القدرة الإنتاجية للمورد البشري اعتبرت تكلفة هذا التعليم مصروفاً إيرادياً جالياً يحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي حدث فيها .

ويوضح الشكل (4/3/3) تكاليف تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية :-

### شكل (4/3/3)

#### تكاليف وتعليم وتنمية الموارد البشرية



#### ت- تكاليف ترك الخدمة :-

وهي التكاليف التي تتحملها الشركات بسبب ترك موظف معين لعمله لأي سبب من الأسباب وتتضمن هذه التكلفة العناصر التالية :-

1. تكاليف مباشرة : وهي مكافأة نهاية الخدمة .
2. تكاليف غير مباشرة : وتتضمن نقص الكفاءة قبل ترك الخدمة ، تكلفة الوظيفية الشاغرة خلال فترة البحث عن البديل ، وتعد هذه التكاليف خسارة على الشركات وتحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي حدث فيها ترك الخدمة .

## 5- إجراءات تطبيق المعالجة المحاسبية للموارد البشرية :-

بق أن ذكرنا أن أسلوب التكلفة التاريخية هو الأنسب لقياس قيمة الموارد البشرية في الشركات النفطية ، وبناء على ذلك يتم استخدام نفس الأسس المتبعة في قياس الأصول ( الموجودات ) المادية كما يلي :-

أولاً : فصل عناصر التكاليف الموارد البشرية عن التكاليف الأخرى للشركات .

ثانياً : التمييز بين عناصر التكاليف الإيرادية الجارية وعناصر التكاليف الرأسمالية ، والمعيار المعتمد لهذا التصنيف هو ذات المعيار المعتمد لتصنيف تكاليف الأصول ( الموجودات ) المادية ، وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ( GAAP ) كما يلي :-

### أ- التكاليف الإيرادية الجارية :-

وهي التكاليف التي تتكبدها الشركات وفي نيتها تحويلها إلى نقدية خلال فترة مالية واحدة .

### ب- التكاليف الرأسمالية :-

هي التكاليف التي تتكبدها الشركات وفي نيتها تحويلها إلى نقدية بعد أكثر من فترة مالية واحدة .

ونعرض فيما يلي المعايير التي اتفق المحاسبون على استخدامها للتمييز بين التكاليف الإيرادية الجارية والتكاليف الرأسمالية :-

1. المدة : إذا استقادت من المصروف فترات مالية تلي الفترة المالية التي أنفقت خلالها فإنه يعتبر رأسمالياً ، في حين إذا استقادت منه فترة مالية واحدة يعتبر إيرادياً .
2. العمر الإنتاجي : إذا طال عمر الأصل الإنتاجي نتيجة إنفاق المصروف فإنه يعتبر رأسمالياً ، وأما إذا حافظ الأصل على كفاءته الإنتاجية فقط فإن المصروف يعتبر إيرادياً .
3. القدرة الإنتاجية : إذا زاد المصروف من الكفاءة الإنتاجية للأصل فإنه يعتبر رأسمالياً ، وأما إذا حافظ الأصل على كفاءته الإنتاجية فقط فإن المصروف يعتبر إيرادياً .
4. حجم المصروف : إذا كان حجم المصروف كبيراً بالنسبة لقيمة الأصل الدفترية وإذا زادت قيمة الأصل الدفترية كثيراً فإنه يعتبر رأسمالياً وأما إذا كان حجم المصروف قليلاً ولم تزد قيمة الأصل كثيراً نسبياً فإنه يعتبر إيرادياً .

بناء على ماسبق وبتطبيق هذه المعايير على تكلفة الموارد البشرية في الشركات النفطية نجد أنها تقسم إلى قسمين :-



أ- **تكاليف إيرادية جارية** : وهي التكاليف التي لا يتوقع أن تحقق عائداً بالمستقبل وإنما تستفيد منه الفترة الحالية ، وبالتالي فهي تكاليف مستنفذة وتشمل :-

1. الأجر والرواتب وملحقاتها ( مثل علاوة العائلة ، الضمان الإجتماعي ، بدل مواصلات ، بدل طبيعة عمل.... الخ ) أما الرواتب المدفوعة مقدماً فأنها لا تعتبر تكاليف رأسمالية وإنما تعد مصروفات ( أجر ) مدفوعة مقدماً .
2. الحوافز والمكافآت وما في حكمها .
3. مصروفات العلاج ( حسب النظام المطبق بالشركات ) .
4. المكافآت المدفوعة للقيام بمهام خاصة ( مثل علاوة تنقلات لحضور اجتماع في الإدارة العامة .. الخ ) .
5. تكلفة ترك الخدمة .
6. تكاليف مستنفذة متفرقة .

ب- **تكاليف رأسمالية** : وهي التكاليف التي يتوقع أن تحقق عائداً بالمستقبل وتستفيد منها أكثر من فترة مالية واحدة ، وبالتالي فهي تكاليف غير مستنفذة بالكامل وتشمل :-

1. تكلفة الحصول على الموارد البشرية .
2. تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية .

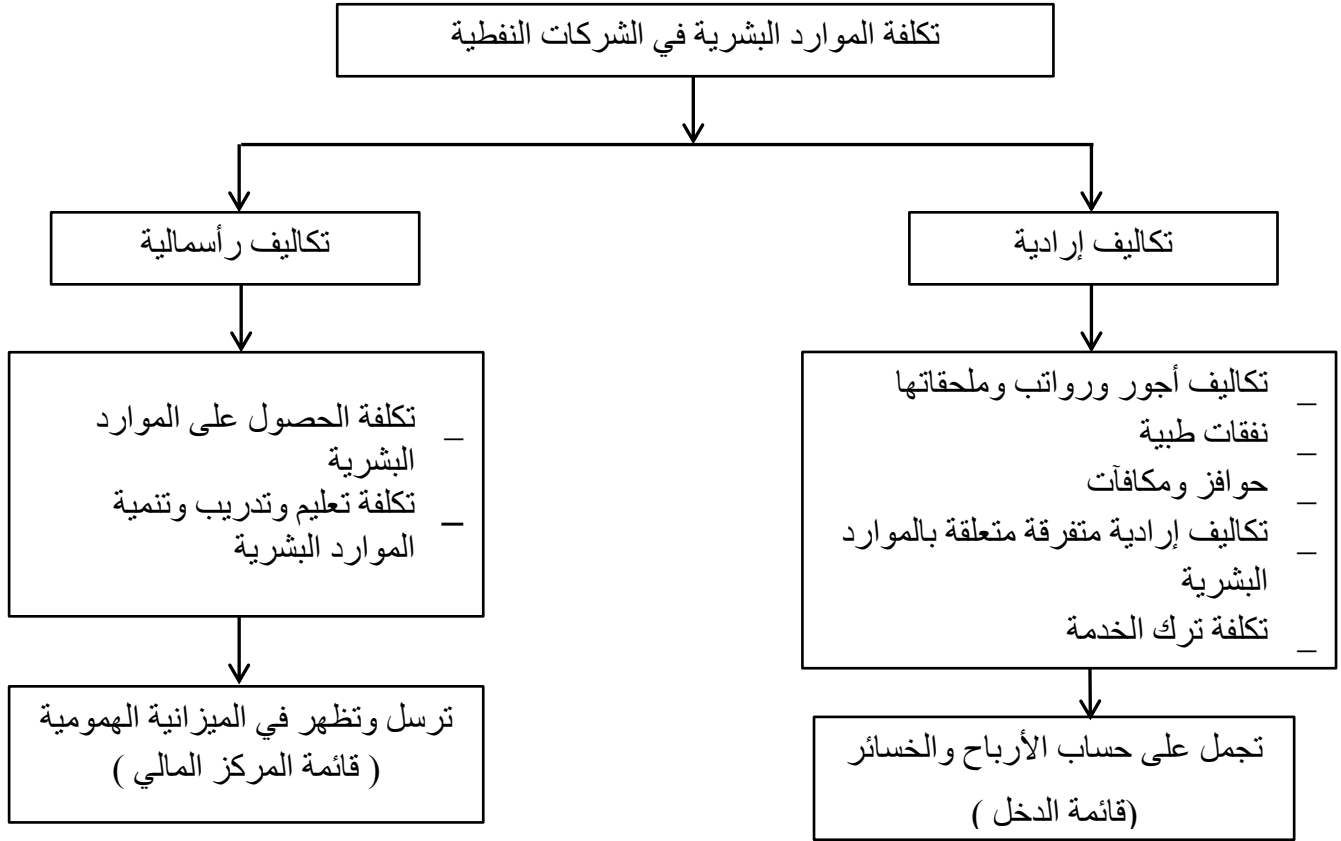
**ثالثاً** : تعالج التكاليف الإيرادية الجارية محاسبياً والخاصة بالموارد البشرية بتحميلها على قائمة الدخل (ح/ الأرباح والخسائر ) كتغيرها من التكاليف الإيرادية الأخرى للشركات ، وتعالج التكاليف الرأسمالية محاسبياً والخاصة بالموارد البشرية برسملة هذه التكاليف وذلك نظراً لانطباق معايير الرسملة سالفه الذكر عليها ، وتظهر ضمن بنود الميزانية العمومية للشركات كفقرة مستقبلة تحت بند الأصول ( الموجودات ) الأخرى معنونة بالاستثمار في الموارد البشرية .

**رابعاً** : تحديد المصروف السنوي لتوزيع تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية .

**خامساً** : ملاحظة التغير في قيمة الموارد البشرية دورياً ، بخلاف الأصول ( الموجودات ) المادية ، حيث أن قيمة الموارد البشرية تزداد مع العمر طبقاً للخبرات ، والتدريب ، والتعليم الذي يكتسبه الموظف ، ويوضح الشكل (5/3/3) المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية الواجب تطبيقها في الشركات النفطية :-

### شكل (5/3/3)

## المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية في الشركات النفطية



### 6- القيود المحاسبية للموارد البشرية :-

تمر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بالمراحل التالية :-

#### 1. مرحلة الحصول على المورد البشري :-

وتشمل المصاريف التالية :-

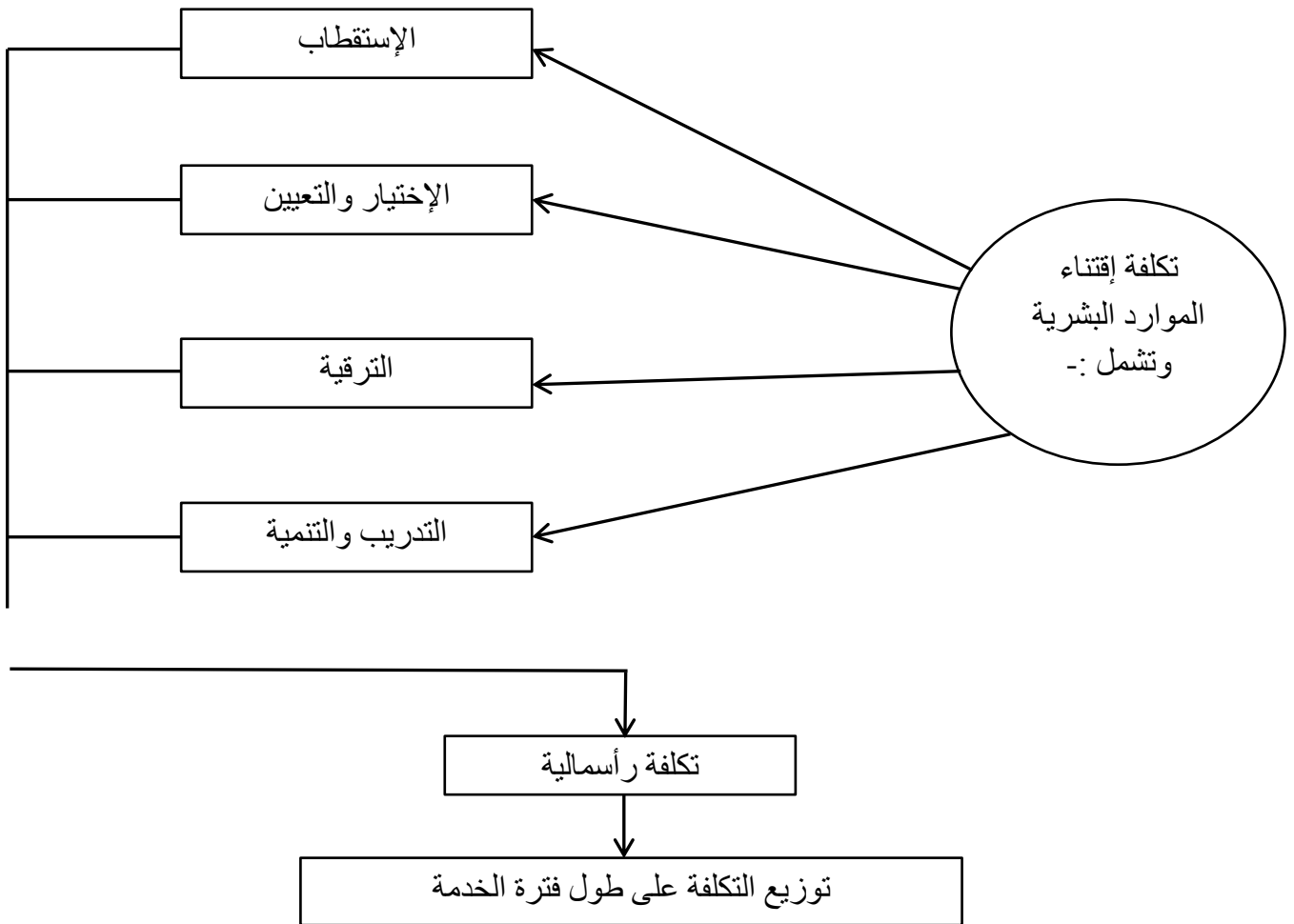
- أ- مصاريف الاستقطاب : وتشمل مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري .
- ب- مصاريف التعيين : وتشمل مصاريف الحصول على المورد البشري واختباره وتعيينه ، والفحص الطبي لغايات التعيين ، ومصاريف لجنة المقابلة ( كمصاريف نقلهم ومكافآتهم ، ومصاريف المقابلات ، والاختبارات ) وجميع المصاريف التي أنفقت على المورد البشري حتى تم تعيينه .

2. **مرحلة التدريب** : وتشمل المصاريف التي تنفق على المورد البشري حتى يكون جاهزاً للقيام بمهام الوظيفة التي سوف يشغلها في الشركات .
3. **مرحلة التنمية والترقية** : وتشمل المصاريف التي تنفق على المورد البشري لغايات تطوير مهاراته الحالية واكتسابه مهارات جديدة .
4. **مرحلة ترك الخدمة** : وتشمل المصاريف التي تتحملها الشركات عند انتهاء خدمات المورد البشري فيها .

ويوضح الشكل (6/3/3) التوجه الفني لمراحل المعالجة المحاسبية لتكلفة اقتناء الموارد البشرية :

(6/2/3)

### المعالجة المحاسبية لتكلفة اقتناء الموارد البشرية



مع ضرورة مراعاة مايلي عند تطبيق المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في الشركات النفطية :-

أ- تكاليف اقتناء الموارد البشرية : هي كل المصاريف التي تنفق على الموارد البشرية حتى تصبح جاهزة لاستلام مهام وظائفها .

ب- تكاليف التدريب والتنمية : يتم استهلاكها على مدى فترة الاستفادة المتوقعة منها وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء المورد البشري في الشركات .

ت- العمر الإنتاجي للمورد البشري : يتمثل في مدة العقد الذي تم إبرامه مع الشركات .

أما المعالجة المحاسبية فتكون كما يلي :-

1. تكلفة اقتناء المورد البشري :-

×× من ح/ الموارد البشرية

×× إلى ح/ النقدية

( قيد إثبات مصاريف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب والترقية للموارد البشرية ) .

2. استهلاك الموارد البشرية :-

ويتم ذلك عن طريق توزيع تكلفة الموارد البشرية من ( استقطاب واختيار وتعيين وترقية وتدريب ) على العمر الإنتاجي لهذه الموارد مع مراعاة أن تكلفة التدريب والتنمية يتم توزيعها على مدى فترة الاستفادة المتوقعة ومنها وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء المورد البشري في الشركات .

قسط الاستهلاك السنوي للموارد البشرية = تكلفة الموارد البشرية

---

العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري

وتكون القيود المحاسبية كما يلي :-

×× من ح/ مصروف استهلاك الموارد البشرية

×× إلى ح/ الموارد البشرية

( قيد إثبات قسط الاستهلاك السنوي للموارد البشرية ) .

3. الاستغناء عن الموارد البشرية أو وفاتها :-

يتم تحديد الخسارة نتيجة الاستغناء عن الموارد البشرية أو الوفاة كما يلي :-

الخسائر = القيمة الدفترية للمورد البشري – مجموع الاستهلاك السنوي للمورد البشري وتكون القيود المحاسبية كما يلي :-

×× من ح/ خسائر الموارد البشرية

×× إلى ح/ الموارد البشرية .

( قيد اثبات خسائر الموارد البشرية ) .

×× من ح/ أ. خ ( قائمة الدخل )

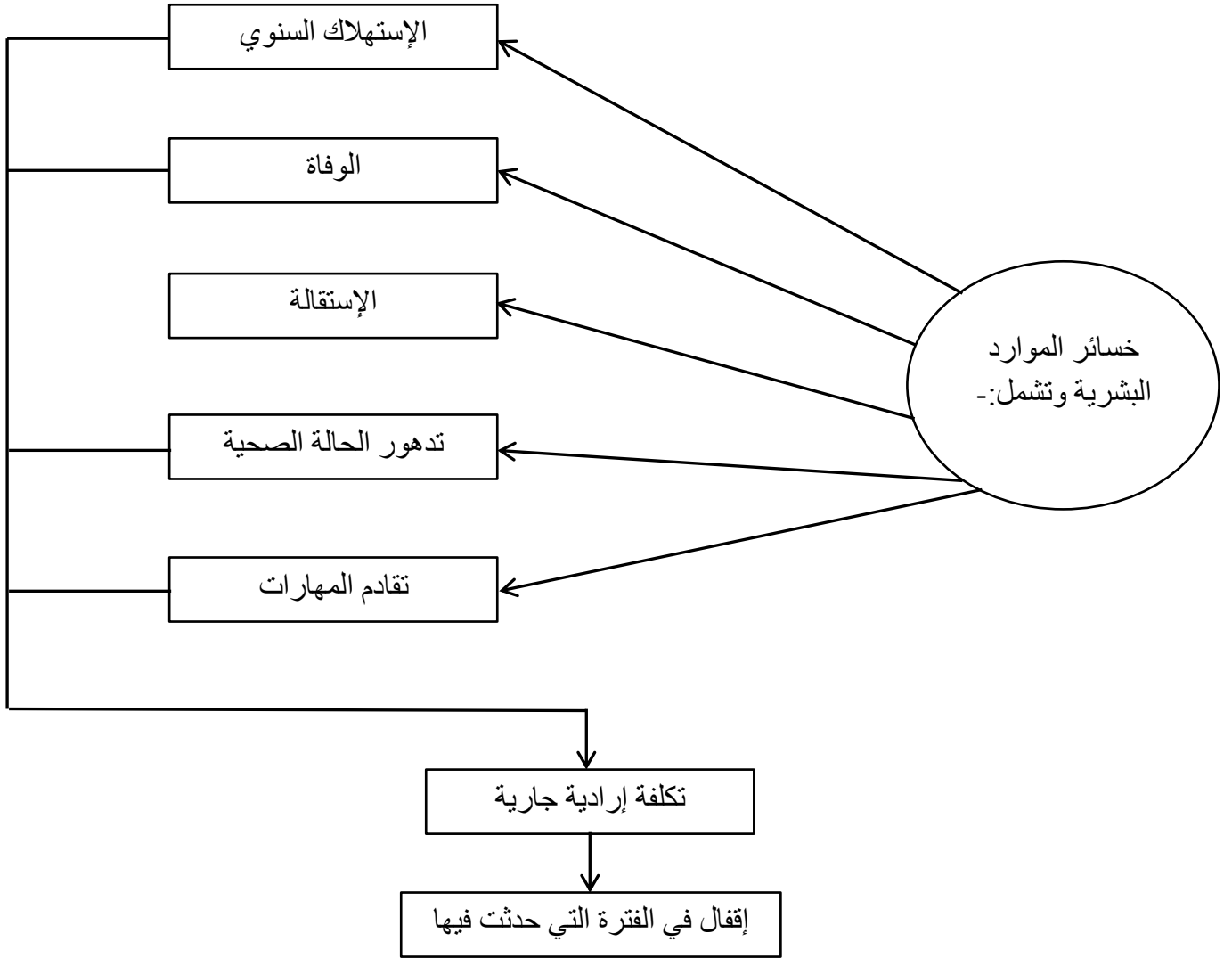
×× إلى ح/ خسائر الموارد البشرية .

( قيد اقفال ح/ خسائر الموارد البشرية في الفترة التي حدث فيها الاستغناء أو الوفاة ) .

ويوضح الشكل (7/3/3) المعالجة المحاسبية لخسائر الموارد البشرية :-

الشكل (7/3/3)

المعالجة المحاسبية لخسائر الموارد البشرية



والجدير بالذكر أن تطبيق المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في الشركات النفطية تتأثر بعدة عوامل أهمها :-

1. كثافة الموارد البشرية العاملة في الشركات .
2. حجم وهيكل الشركات .
3. النظام المحاسبي المطبق في الشركات .

## رابعاً : المشاكل المحاسبية المتعلقة بمعالجة الأصول البشرية<sup>(34)</sup> :-

### المشكلة الأولى : استهلاك قيمة الأصول ( الموارد ) البشرية :-

يقصد باستهلاك قيمة الموارد البشرية هو توزيع التكاليف الرأسمالية للموارد البشرية على الفترة الزمنية المتوقعة لخدمات هذه الموارد ، حيث يجب مراعاة الاعتبارات التالية :-

1. تحديد التكلفة التاريخية للمورد البشري وهي : مجموع تكلفة الحصول وتكلفة التدريب وتكلفة ترك الخدمة ، لأن تكلفة المورد البشري هي مجموع التكاليف اللازمة للحصول عليه وإعداده حتى يصبح جاهزاً للقيام بالمهام الموكلة إليه .
2. تقدير الفترات المالية التي ستستفيد من خدمات الأصل اي ( العمر الإنتاجي للمورد البشري ) وقد تكون مدة العقد المبرم مع الموظف ، أو الفترة المتوقعة لبقاء الموظف في الخدمة لدى الشركات .
3. تخصيص أو توزيع البند رقم (1) وهي التكلفة التاريخية للموارد البشرية على البند رقم (2) وهي عدد الفترات المالية المستفيدة من خدمات الموارد البشرية ، استناداً إلى طريقة استهلاك معينه .

ويرى البعض أنه من الأنسب استخدام طريقة القسط الثابت وذلك لسهولة الاحتساب ، والهدف الرئيسي من استهلاك قيمة الاستثمار في الموارد البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا المورد بالعوائد التي تم الحصول عليها منه ، وذلك لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، من أجل تحميل كل فترة مالية بقسط الاستهلاك الذي يخصها فقط ، وباستخدام القسط الثابت يكون الاستهلاك السنوي للاستثمار في الموارد البشرية حسب المعادلة التالية :-

$$\text{الاستهلاك السنوي للاستثمار في الموارد البشرية} = \text{تكلفة الموارد البشرية}$$

الفترة المتوقعة لبقاء الموارد البشرية

### المشكلة الثانية : عرض قيمة الموارد البشرية في البيانات المالية :-

يشمل الاستثمار في الموارد البشرية ما يلي :-

أ- تعيينات جديدة .

ب- تدريب وتنمية .

(34) بهاء الدين الخبلي ، " المحاسبة الموارد البشرية ومدى امكانية تطبيقها في المصارف التجارية الليبية " دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية ، رسالة ماجستير ، ليبيا ، 2013 .

يجب إصدار التقارير التالية والخاصة للموارد البشرية لغايات الإستخدام الداخلي :-

1. ملخص الإستثمار في الموارد البشرية .
2. قائمة بتدفق الموارد البشرية الداخلة والخارجة .
3. تقرير بالعائد على الأستثمار في الموارد البشرية .

### المشكلة الثالثة : عرض قيمة الموارد البشرية :-

قد توجد بعض الظروف في الشركات تؤدي إلى استبعاد أو شطب قيمة الموارد البشرية فيه ، ويحدث دوران العمل بإحدى الطرق التالية :-

#### 1. دوران العمل الإختياري ( الإستقاله الإختيارية ) :-

حيث أن قرار الإستقاله هنا يرجع إلى الموظف بحد ذاته وتتم المعالجة المحاسبية لاستبعاد أو شطب هذا المورد البشري وفقاً للحالات التالية :-

أ- قبول استقالة الموظف دون تحمله أي مبلغ من الرصيد الدفترى لقيمته وأن تتحمل الشركات كل الرصيد الدفترى لشطبه أو استبعاد هذا المورد ، وفي هذه الحالة يعالج الرصيد الدفترى كخسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على حساب الأرباح والخسائر للفترة المالية التي حدثت فيها الأستقالة.

ب- قد يكون قيمة الأستثمار في المورد البشري قد تم استهلاكه دفترياً بالكامل .

#### 2. دوران العمل الناتج عن إصابات العمل :-

قد يتعرض الموظف للإصابة أثناء أدائه مهام وظيفته ، وقد تسبب هذه الأصابه عجزاً جزئياً أو كلياً ، بحيث تكون هذه الإصابة سبباً كافياً لاستبعاده أو شطبه الأمر الذي قد يترتب عليه أيضاً دفع مبلغ إضافي كتعويض للموظف عن هذه الإصابة ، أو استمرار دفع راتبه أو جزء منه لمدة معينة من حياته أو حتى نهاية مدة العقد المبرم بين الموظف والشركات وذلك حسب نظام الشركات بهذا الخصوص ، وحسب الأنظمة والتعليمات النافذة في ليبيا كقانون العمل ، وقانون الضمان الإجتماعي .

وفي هذه الحالة تتحمل الشركات الرصيد الدفترى للمورد البشري المصاب والذي تقرر شطبه ، ويعتبر خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة المالية التي حدثت فيها الأصابه ، بالإضافة إلى أي مبلغ مدفوع للموظف كتعويض عن الأصابه أو تقفل في الأحتياطي المكون مسبقاً لهذه الغاية .



### 3. دوران العمل الناتج عن الفصل :-

إن قرار الفصل هذا يرجع إلى الشركات ، وفي هذه الحالة تتحمل الشركات نتيجة لذلك كامل الرصيد الدفترى لاستبعاد أو شطب هذا المورد البشري وأية مبالغ إضافية دفعت له ، وتعتبر كخسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على حساب الأرباح والخسائر في الفترة المالية التي حدثت فيها عملية الفصل ، أو تقفل في الإحتياطي المكون مسبقاً لهذه الغاية .

### 4. دوران العمل الناتج عن الوفاة :-

تعود وفاة الموظف إلى قضاء الله وقدره ، حيث أنه لا دخل للموظف أو الشركات فيها مثل أي حالة طارئة أخرى كالكوارث الطبيعية من زلازل ، براكين ، وحرائق وفي هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:-

أ- إذا كانت الشركات قد أمنت على حياة الموظفين :-

في هذه الحالة يتم التعاقد مع شركات التأمين بقيمة معينه وبشروط تناسب الشركات والموظفين للتأمين على حياتهم ، وعليه فإن قيمة البوليصة الخاصة بالموظف المتوفي يتم تسديدها من قبل شركات التأمين .

ب- إذا لم يتم التأمين على حياة الموظفين :-

في هذه الحالة فإن الشركات تتحمل كامل الرصيد الدفترى لقيمة المورد البشري المتوفي وأية مبالغ إضافية تدفع كتعويض لورثته ، وتعتبر خسائر رأسمالية تحمل على حساب الأرباح و الخسائر في الفترة المالية التي تمت فيها حادثة الوفاة ، أو يتم إقفالها في حساب الإحتياطي المكون مسبقاً لمواجهة مثل هذه الحالات.

وترى الباحثة أنه من الأفضل في مثل هذه الحالة أن تقوم الشركات بدراسة جدوى التأمين على حياة العاملين لديها ، أو عمل مخصص طوارئ لمواجهة مثل هذه الحالات ، وذلك حسب حجم العمالة في الشركات ، وأعمارهم ووضعهم الصحي وطبيعة أعمالهم وأتباع الأسلوب الأكثر جدوى للشركات وذلك لمقابلة الخسائر الناتجة عن وفاة المورد البشري وذلك إما بعمل مخصص لمواجهة مثل هذه الحالات ، أو التأمين لدى شركات التأمين المتخصصة .

وبناءً على ما سبق نجد أن من أهم المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية احتمالات دوران العمل ، وذلك لأن العاملين ليسوا مملوكين للشركات بالرغم من التزامهم بعقود تقيد تحركاتهم ، إلا أنهم لديهم الحرية النسبية في ترك الشركات ، وعليه فإن هناك حالة من عدم التأكيد حول العمر الزمني المقدر

للإستفادة من الخدمات المستقبلية للموظفين ، وتحل هذه المشكلة بتكوين مخصص دوران العمل مقابل إجمالي الإستثمار في الموارد البشرية وذلك لمواجهة الخسارة المؤكدة بسبب دوران العمل حيث تحدد قيمة هذا المخصص بناء على سجلات الشركات للدوران الوظيفي السابق ويكون القيد المحاسبي كما يلي:-

×× من ح/ مصروفات دوران العمل المتوقع

×× إلى ح/ مصروفات دوران دوران العمل

ويعتبر هذا القيد قيد تسوية جردية يتم في نهاية السنة المالية حيث يتم إقفال ح/ مصروفات دوران العمل المتوقع في ح/ الأرباح والخسائر ( قائمة الدخل ) ويكون القيد المحاسبي كما يلي :-

×× من ح/ الأرباح والخسائر

×× إلى ح/ مصروفات دوران العمل المتوقع

**المشكلة الرابعة : تعديل قيمة الموارد البشرية :-**

قد يتغير العمر الإنتاجي المقدر للمورد البشري بالنقصان نتيجة عدة عوامل من أهمها :- تدهور الحالة الصحية للمورد البشري ، والتقاعد المبكر للمورد البشري ، والتقدم التكنولوجي لمهارات الموارد البشرية ( بمعنى ظهور تكنولوجيا جديدة لا يعرفها المورد البشري ولا يصلح للعمل على هذه التكنولوجيا ) ، وقد يتغير العمر الإنتاجي المقدر للمورد البشري بالزيادة نتيجة عدة عوامل من أهمها :- تراكم الخبرات لدى المورد البشري وفي هذه الحالة يتم تعديل قيمة المورد البشري بنفس الطريقة المتبعة في تسوية أو تعديل قيمة الأصول المادية الأخرى .

**المشكلة الخامسة : تأجير الموارد البشرية :-**

انتشر في الآونة الأخيرة موضوع تأجير الموجودات ( الأصول ) المادية ( Leasing ) من الآلات والمعدات وغيرها ، حيث وضعت هيئة معايير المحاسبة المالية ( FASB ) معايير محاسبية لمعالجة تأجير الموجودات ( الأصول ) المادية هو المعيار المحاسبي رقم (13) والمعيار المحاسبي (17) ، وبموجب هذين المعيارين تم الإقرار بأن الأصل المستأجر يعتبر أصلاً من أصول الشركات ويظهر في قائمة المركز المالي ( الميزانية العمومية ) على اعتبار أن مفهوم الأصول يركز على المنافع المستقبلية المتوقعة من حيازة الأصل بدلاً من التركيز على حق ملكية الأصل ، تمشياً مع القاعدة القائلة ( تغليب الجوهر على الشكل ) .

كما امتدت ظاهرة التآجير ( Leasing ) لتشمل أيضاً الموارد البشرية ( Hunman Resource ) ، الأمر الذي أدى إلى ظهور شركات متخصصة في تأجير الموارد البشرية وذلك لأنه من الأفضل أحياناً استئجار الأيدي العاملة الفنية والخبيرة لحل مشكلة معينة في الشركات أو استئجارها لمدة معينة ولهدف محدد فإذا تم الاستفادة بمورد بشري ( خبير مثلاً ) فإن المبالغ التي يتم دفعها في هذه الحالة يتم تخصيصها ( توزيعها ) على عدد الفترات المالية التي إستفادت من خدمات هذا المورد المستأجر ، وعليه تكون المعالجة المحاسبية لاستئجار الموارد البشرية تتم على غرار المعالجة المحاسبية لاستئجار الموجودات ( الأصول ) المادية .

ويعاب على المعالجة المحاسبية بتطبيق ( التكلفة التاريخية ) على الموارد البشرية في الشركات النفطية إنها :-

1. تتجاهل التغيير في المستوى العام للأسعار حيث أنها لا تراعي اعتبارات السوق ( الأسعار الجارية ) عند تحديد قيمة الموارد البشرية .
2. تتجاهل عنصر المقدرة على تحقيق ربح في المستقبل في ضوء تحقق من ربح الماضي .
3. تفاوت القيمة الإقتصادية للموارد البشرية عن التكلفة التاريخية لها .
4. تمهل عنصر أو مبدأ التكلفة والمنفعة .

## الخلاصة

إن مما لا شك فيه أن الموارد البشرية هي الأصول الأكثر قيمة في الشركات ، وبعد ما تطرقنا إليه في هذا الفصل من دراسة لوضع الموارد البشرية في الفكر المحاسبي ، يمكننا القول أن قياسها ومعالجتها محاسبياً على أنها مجرد مصاريف إيرادية تجعل من التقارير المالية لا تقدم صورة صادقة عن الشركات ، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير ، وأن الأصح معالجتها على أساس أنها مصاريف استثمارية ، وخاصة بعدما تبين لنا أن خصائص الأصول تنطبق بشكل كبير على الموارد البشرية . كما أنه يبدو جلياً أن محاسبة الموارد البشرية قد اجتذبت قدراً كبيراً من الإهتمام في فترة قصيرة نسبياً من الزمن ، على الرغم من أنه قد تم إجراء العديد من الأعمال على الجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة ، ولكن الأبحاث والكتابات وكذلك الانتقادات ازدهرت بشكل كبير فيما يخص محاسبة الموارد البشرية ، ويرجع ذلك إلى أنها تتناول موضوع قياس وتقييم أهم أصل لدى الشركات ، والذي يتميز بصعوبة قياسه وتحديدته ، الأمر الذي جعل العديد من يقفون موقف المعارض لهذه التطورات الإقتصادية التي تعتمد بشكل كبير على الموارد البشرية الكفؤة والمؤهلة وذات الخبرة ، مما يستدعي وجوباً تغيير المعالجة المحاسبية لها وتضمينها ضمن أصول الشركات .