

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق))

الدكتورة رشا حمادة
قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة
دمشق

الملخص

تعدّ المحاسبة عن الموارد البشرية أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات هامة من أجل تحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة (الاستثمارية ، الائتمانية ، الضريبية ، الإنتاجية ، العمالة ...) والتي تخدم فئات مختلفة ولأغراض مختلفة مما يؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة بما ينسجم مع حاجات التطور ومن ثمّ إلى تطوير الفكر الاجتماعي للبشر من خلال اعتبارهم عناصر تنظيمية عالية القيمة الاقتصادية ، ولما كانت قوائم المالية لا تتضمن معلومات رقمية عن الاستثمار في الموارد البشرية فقد هدف البحث إلى إثبات اعتبار استثمار المورد البشري كمورد اقتصادي وبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق غايات استراتيجية، وبشكل خاص في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل . وقد تناول البحث دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق كقطاع حكومي حيث أظهرت الدراسة استفاد الموارد البشرية المقترحة في جامعة دمشق وإظهارها في القوائم المالية كأصول وأثر ذلك في القرارات التخطيطية الطويلة الأجل للإدارة .

المقدمة :

تعتمد اقتصاديات الكثير من الشعوب اعتماداً كبيراً على قطاعات مختلفة توجهها المعلومات وتحركها المعرفة البشرية المتمثلة بأطر على مستوى عالٍ من الاختصاص والتدريب ، وفي

الوقت الذي كان فيه رأس المال المادي سابقاً يستأثر بالأهمية القصوى ، فإن العنصر المميز للاقتصاديات المتطورة هو الاعتماد المتزايد على رأس المال البشري والفكري، وتكمن الأهمية البالغة لرأس المال البشري في أنه عنصر يترتب عليه النجاح الاقتصادي إذ إن استثمار الجهود البشري وتدريبه وتطويره وتحسين أدائه إنما هو محور هذا النجاح ، يشير هذا الاتجاه وعلى المستويين الاقتصادي والاجتماعي إلى الحاجة المتزايدة لقياس وتحليل رأس المال البشري، خاصة أن الإدارة تعتمد على مجموعة من المعلومات المحددة وعلى البيانات المالية لاتخاذ قراراتها المختلفة، وإن كانت هناك قرارات هامة تتعلق بتعيين الموظفين وبالتدريب والتعويض والإنتاجية وأمور أخرى تُتخذ في كثير من الأحيان دون استخدام معلومات محددة عن التكاليف المختلفة لهذه الخيارات المعنية والأرباح الناتجة عنها ، وتعَد المحاسبة عن الموارد البشرية أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على هذه المعلومات الهامة، وذلك عن طريق تحديد تكاليف تعيين الموظفين وتدريبهم واستثمارهم والتعويضات التي تقدم لهم بحيث يمكن استخدامها لتقييم برامج تدريب الموظفين وزيادة الإنتاجية وتحسين آلية اتخاذ القرارات بشأن الترفيعات والنقل والاستبعاد والاستبدال وتعيين البدائل، ومن الأمثلة على ذلك دراسة قيمت من خلالها شركات التأمين برنامجاً تدريبياً لموظفيها ووجدت أنه سيعود على الشركة بما قيمته دولاران عن كل دولار صرف على البرنامج، كما بينت دراسة محاسبية للموارد البشرية أن إحدى شركات الإلكترونيات خسرت من جراء تغيير الموظفين ما يعادل دخل سنة كاملة، وكيف أقامت برنامجاً للتقليل من تغيير الموظفين⁽¹⁾.

بناء عليه تعدّ المحاسبة عن الموارد البشرية من أهم أدوات تطوير أساليب إدارة البشر على مختلف الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لأنها تعدّ الأفراد عناصر تنظيمية ذات مستوى عالٍ من الخبرة والمعرفة العلمية والعملية وليست فقط طاقة إنتاجية مادية، الأمر الذي يتطلب تعديلات جوهرية في علوم المحاسبة والإدارة⁽²⁾ نظراً لأن الحاجة إلى رأس المال البشري أكبر من الحاجة إلى رأس المال المادي فهو المؤثر في مجال القوة والعلم والتكنولوجيا والإبداع .

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في توجيه إدارات المنشآت الاقتصادية وخصوصاً تلك التي تعاني من نقص الموارد البشرية إلى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية .

وتظهر أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال قدرتها على :

١-مساعدة المتخصصين في الموارد البشرية والمستويات الإدارية على إدارة الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفاعلية .

٢-إمداد المستثمرين بمعلومات عن قيمة الأصول البشرية للمنشأة، وذلك من أجل اتخاذ قرارهم الاستثماري الخاص باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم هذه الشركة .

فوجود معلومات عن هذه الاستثمارات من الموارد البشرية يعطي صورة واضحة في القوائم المالية انسجاماً مع مبدأ الإفصاح المحاسبي لمساعدة فئات مختلفة من المستخدمين المختلفين في تقديم القيمة الكلية للمنشأة .

٣- إمداد جهات خارجية أخرى بمعلومات عن قيمة الأصول البشرية للشركة، وذلك لاتخاذ مجموعة من القرارات الائتمانية ، والقرارات تخطيطية على مستوى الاقتصاد (قرارات تخطيطية في مجال التعليم والعمالة مثلاً) .

- منهجية البحث :

اعتمد الباحث أسلوبين متكاملين في هذا البحث؛ وهما أسلوب البحث النظري وأسلوب التطبيق العملي . إذ تم وفق الأسلوب الأول مراجعة الكتب والبحوث المتوافرة في الدوريات والكتب ذات الصلة بموضوع الدراسة للاطلاع على نوعية الفرضيات والأطر العلمية والنتائج التي تناولتها أو توصلت إليها تلك الدراسات .

أما الأسلوب الثاني فهو الإطار التطبيقي ويتمثل بدراسة تطبيقية تتضمن اقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق، وقد تم اختيار أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق كتطبيق للإطار العملي لإمكانية معالجة الاستثمارات فيها أكثر من غيرها كأصل من الأصول وانطباق معايير الأصل عليها ، إضافة إلى سهولة الحصول على البيانات الخاصة بتكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية لأن الخدمات البشرية هي المنتج الأساسي للمؤسسة وتتوافر هذه البيانات بشكل عادي نتيجة للنشاط والعمليات الروتينية للمؤسسة .

- أهداف البحث : يهدف البحث إلى :

- ١- قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية .
- ٢- بيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية .
- ٣- اقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق .

فرضية البحث : يفترض الباحث أن:

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية له تأثير هام في القوائم المالية .

- **هيكل البحث :** لتحقيق هذه الدراسة واختيار فرضيتها ، سيقوم الباحث بدراسة وتحليل ومناقشة النقاط الآتية :

- أولاً : نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية .
- ثانياً : تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية .
- ثالثاً : الموارد البشرية سواء أكانت مصروفاً أم أصلاً .
- رابعاً : رسملة واستنفاد الأصول من الموارد البشرية .
- خامساً : القياس المحاسبي للموارد البشرية .
- سادساً : التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية .
- سابعاً : اقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق .

أولاً - نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية

من المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جلياً في المعالجات المحاسبية، وعليه لا يمكننا القول: إنَّ محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعدّ الاقتصاديون رأس المال البشري عاملاً إنتاجياً ويحاولون جاهدين إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره ، ولقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضت على الأقل ، في حين ، بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي، طبقاً لرأي العالم Rensis Likert الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية، والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد^(٣) .

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة ومنها الآتية :

المرحلة الأولى : تمتد من بداية الستينيات حتى ١٩٦٦ ، وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى .

المرحلة الثانية : وتمتد من ١٩٦٦ حتى ١٩٧١ ، وتتميز بأنها فترة إيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية، وفي هذه المرحلة تم التطبيق الميداني للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام William Pyle بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية .

المرحلة الثالثة : وتمتد من ١٩٧١ حتى ١٩٧٦ ؛ حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم .

المرحلة الرابعة : وتمتد من ١٩٧٦ حتى ١٩٨٠ ؛ حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقين ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعدّ أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها، كما يتطلب تعاون عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه البحوث فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضاً قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) عالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد .

المرحلة الخامسة : وهي مرحلة التطور الحالية، فقد شهدت بداية بحث جديد 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 عن 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 ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم، ومن أمثلة تلك التطبيقات في هذه المرحلة :

- قام أحد البنوك الأمريكية الكبرى والذي يبلغ مجموع أصوله قرابة ٢٠ بليون دولار بتطبيق نماذج وأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية لقياس تكلفة إحلال موظفي الشباك المدربين ، وذلك لحسم النقاش الدائر في مجلس الإدارة حول التكلفة الحقيقية لهؤلاء العاملين.
- قامت إحدى المنشآت الأمريكية الكبرى بالإنفاق على بحث لقياس قيمة الموارد البشرية بهدف قياس التغير في رأس المال البشري؛ وذلك لأغراض الضريبة على الدخل^(١).

ثانياً - تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية :

وضع المحاسبون والإداريون تعاريف متعددة للمحاسبة للموارد البشرية ومن أهمها :

- ١- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) بأنها بشكل عام عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية^(٢).
 - ٢- أما Likert فقد نظر إلى الموارد البشرية على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية للأصول الإنسانية وقد عرفها تعريفاً عاماً كالآتي :
" تشتمل الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم، وكذلك على ولاء الموردين بالإضافة إلى سمعة المشروع في المجتمع المالي، وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصانعه ومكاتبه"^(٣).
 - ٣- أما Fric G. Flamholtz في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية فقد عرضها كالآتي : " تعدّ الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختبار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع ، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية^(٤) .
 - ٤- تعدّ المحاسبة عن الموارد أصلاً بالمفهوم المحاسبي التقليدي، ولا بد من تقدير وتسجيل قيمته وتحديد تكلفته وتوزيعها على عدد من الفترات^(٥) .
- وباستعراض التعاريف السابقة نجد بأن التعريف الأول قد ركز على الأهداف والنتائج التي يلزم توجيه القوائم المالية نحو تحقيقها، وهذا ما ينسجم مع تعريف المحاسبة .

أما التعريف الثاني فقد تناول القيمة التي يضيفها التدريب إلى العنصر الإنساني إلى جانب عوامل خارجية وداخلية أخرى تؤثر في تحديد القيمة الحالية للأصول الإنسانية. وقد فرق ضمناً بين الموارد البشرية الداخلية المتمثلة في العمال والموظفين وبين الموارد البشرية الخارجية المتمثلة في جمهور المستهلكين والموردين .

أما التعريف الثالث فقد اقترب من مفهوم الأصل بشكل واضح، إذ اقتصر في تحديدها على العاملين في المنشأة والتكاليف المتعلقة بهم .

أما التعريف الرابع فهو أكثر التعاريف تحديداً لمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية بالمعنى التقليدي للمحاسبة وبعداً أساساً في مجال تقدير وتسجيل قيمة الموارد البشرية وتحديد تكلفتها .

إن محاسبة الموارد البشرية تشبه فريق البيسبول في دوري الفرق الصغيرة ويساعد النادي من خلال إبلاغ مدير دوري الكبار عن الوقت والجهد اللازمين لتحقيق تطلعات معينة ، في اتخاذ القرارات بشأن كيفية وضع فريق دوري الكبار للحصول على البطولة وتحقيق الأهداف^(١) .

ثالثاً – الموارد البشرية سواء أكانت مصروفاً أم أصلاً :

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لعام ١٩٩٩ الأصل بأنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة^(٢)

أما مجلس المحاسبة الأمريكي FASB فقد عرف الأصول عام ١٩٨٥ كما يأتي :

منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي^(٣) .

بناءً عليه نجد أن الحد الفاصل لاعتبار العنصر مصروفاً أم أصلاً هو :

١- حق السيطرة .

٢- الخدمات والمنافع المستقبلية .

فهل تحقق الموارد البشرية كعنصر شروط اعتبارها كأصل ؟

عند النظر هل يحقق العنصر تعريف الأصل فإن الانتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية وليس فقط للشكل القانوني مثال ذلك عقود الإيجار التمويلية ، كما أن الوجود المادي ليس سبباً جوهرياً لوجود الأصل إذ إن هناك أصولاً معنوية^(٤) . وبناءً عليه وعلى ما سبق من تمييز بين ملكية الأصل والسيطرة على الأصل بعنوان أهمية الموضوع يمكن القول: إن الموارد البشرية كعنصر تحقق شروط اعتبارها كأصل .

أما من حيث حق السيطرة فهو حق قانوني إذ تتوافر الكفالة القانونية لهذا الحق بالنسبة لحقوق الاستثمار وذلك بمقتضى العقد بين المؤسسة والأفراد (الموارد البشرية)؛ بمعنى أن سيطرة المؤسسة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية إلا أنه من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه ، على سبيل المثال الدراية والمعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط البحث والتطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكنت المؤسسة من السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها .

أما فيما يخص الخدمات والمنافع المستقبلية فهناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول، ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين وعليه فعندما نتكبد المنشأة بعض النفقات التي سيتحقق عنها منافع لفتترات مستقبلية فإن هذا يمكن أن يشكل برهاناً حاسماً على أنه تم الحصول على عنصر يحقق تعريف الأصل .

إن صفة الخدمات المستقبلية تنطبق على الموارد البشرية إذ تتمثل المنافع الاقتصادية الناتجة عن الموارد البشرية في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية على المؤسسة، كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية أن تتدفق بعدة طرق على سبيل المثال كأن يُستثمر الأصل البشري وحده أو مع أصول مادية لتقديم خدمات أو إنتاج سلع .

وتختلف الأصول البشرية عن الأصول المادية المملوكة قانونياً في المؤسسة بأن الأخيرة لها قيمة سوقية ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون في حين الأصول البشرية تعمل بالمؤسسة حيث لا تمتلكها قانوناً ولا يمكن استخدامها لسداد الديون .

إن توافر الخصائص السابقة تؤكد اعتبار الموارد البشرية أصولاً بالمفهوم المحاسبي، وخاصة أنه يمكن قياسه مالياً، وعليه يمكن أن تظهر أرصدة للموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية ويعد ذلك إجراءً منطقياً يقتضيه القياس السليم للدخل الدوري في هذه الحالة لا بد من استنفادها على عدد من الفتترات مع الأخذ بالحسبان أن الأصل المسيطر عليه ليس له نفاية في حين أن الأصل المملوك له نفاية .

وطبقاً لـ Ripoll و Labalut هناك سببان لإدراج الموارد البشرية في المحاسبة أولهما : لأن البشر ماهم إلا مورد قيم بالنسبة للمؤسسة ما داموا أنهم يؤدون خدمات يمكن تحديدها ولا حاجة لمؤسسة امتلاك شخصي ما حتى يصبح من مواردها. وثانيهما تعتمد قيمة الشخص كمورد على كيفية تشغيله ، ومن ثم فإن الأسلوب الإداري يساهم إلى حد كبير في التأثير في القيمة للموارد البشرية^(٣) .

كما اعتبر Paton أن الأفراد المنظمين جيداً ذوي الولاء للمنشأة قد يكونون أصولاً أكثر أهمية من رصيد المخزون السلعي^(٤) .

ولكن السؤال : هل تعدّ الموارد البشرية كأصل في كل مراحل اقتناء هذا الأصل ! أم أنها تعدّ في مراحل كأصول وفي مراحل أخرى كنفقات جارية .

وستتم الإجابة عن هذا السؤال في الفصل الرابع من هذه الدراسة .

رابعاً - رسملة واستنفاد الأصول من الموارد البشرية

إن الحد الفاصل في تحديد هل كانت النفقة هي نفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقة مستقبلاً، فالنفقة يجب أن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية في الفترة التي تتحقق فيها منافعها فإذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعدّ كأصل من أصول المؤسسة، وعندها في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل. وقد تم سابقاً دراسة موضوع اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة وعليه فلا بد من رسملة

الموارد البشرية بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية. وهنا لابد أن نميز بين الإهلاك والذي هو النقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات والأثاث وبين الاستنفاد والذي هو النقص في الأصول غير الملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن شهرة المحل مثلاً قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها. ولكن إذا عرفنا الاستنفاد بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه فإن الاستنفاد للأصول البشرية إنما هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ، ويمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنياً على أحد الاعتبارات الآتية :

١- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة .

٢- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة .

٣- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل .

خامساً - القياس المحاسبي للموارد البشرية

يرى المختصون والباحثون في هذا المجال أن هناك نموذجين لقياس الموارد البشرية الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على التكلفة وسنتناول بالدراسة هذين النموذجين .

نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة

ترى كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة أن معيار تحديد القيمة هو القدرة على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل ، فمثلاً Ludwing Von Mises قال : كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولاً في المنفعة. أما Irving Fisher فيقول : لا شك أن مشتري أي أصل رأسمالي يقوم بتقويم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة أو بمعنى آخر القيمة الحالية لهذا الأصل^(١) .

وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة، وعليه يمكن تعريف قيمة الأصل بأنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل .

وفيما يأتي أهم نماذج قياس وتقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة :

١- نموذج الشهرة غير المشتراة Roger H. Hermanson

عدّ Hermanson أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر برسمة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءاً منها ، ويسمي Hermanson الطريقة بنموذج الشهرة غير المشتراة ، فعلى سبيل المثال ، إذا كان معدل العائد على " الأصول المملوكة " في صناعة معينة خلال السنوات الخمس الماضية ١٢ % ، وأن الشركة هنا قد حققت عائداً (١٥%) على أصولها المملوكة البالغة (٦٠٠٠٠٠٠) ليرة سورية وعندئذٍ يفترض أن تقوم أصولها غير المملوكة (الموارد البشرية) بمبلغ (١٥٠٠٠٠٠) ليرة سورية نظراً لأن الربح (٩٠٠٠٠٠) ليرة سورية = (١٥ × ٦٠٠٠٠٠٠) % يفترض أن يكون ١٢% من أصولها المملوكة (٧٥٠٠٠٠٠) (٧٥٠٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠) شهرة غير مشتراة) (١٢).

٢- نموذج المزايدة التنافسية Hekimian and Jones

يقترح هذان المؤلفان إجراءً يتزايد بوساطته مديرو مراكز الربح على خدمات العمال (ذوي المكانة المتميزة) في أقسامهم المختلفة ، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى " كقيمة للفرد " نظراً لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح (١٣).

٣- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية Lev & Chartz's

يستخدم هذان المؤلفان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات ويستنتجان من نظرية أرفنج فيشير Irving Fisher أن " رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل وقيمه (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين للمالك لهذا المورد ... " . وهذا يفودهما لأن يعدّ أن قيمة رأس المال الإنساني المقدرة لشخص عمره Y سنة هي :

$$E(V_Y^*) = \sum_{l=Y}^T P_{y(t+1)} \sum_{i=y}^t \frac{I_i^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث : $E(V_Y^*)$ هي القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره Y سنة:

T سن التقاعد

$P_y(t)$ احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لشركة معينة فإن مصطلح " الموت " يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سينتقل الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد .

I_i^* الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I

Y معدل خصم معين للشخص

ويقدم هذا النموذج مقياساً مقبولاً لرأس المال الإنساني؛ ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيداً في إجماليات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية وحركية رأس المال هذا. يشير المؤلفان إلى أن قيمة رأس المال المحدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمنظمة ما^(١٣).

٤- نموذج القيمة الاقتصادية Pyle, and Flamholtz

اقترح بروموت وزملاؤه في أعمالهم الأولية مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تتضمن التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وحسم تلك الإيرادات المستقبلية، وتوزيع هذا المبلغ نسبياً على كل الأصول ومنها الموارد البشرية، ويشابه هذا الاقتراح اقتراح Hermanson ولكنه يضع

الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في مساهمتها بالإيرادات وليس فقط في الإيرادات التي تتجاوز الإيرادات العادية، إذ وجدت كأصول إنسانية^(١٤).

٥- نموذج تقويم المكافآت المستقلة Flamholtz

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة، ويستلزم جعل النموذج عملياً وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة الخطوات الآتية:

١- تعريف (ووصف) مجموعة من " الحالات " المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام

٢- تحدد القيمة لكل حالة للمنظمة .

٣- تقدير الثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة .

٤- احتمال أن شخصاً ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة والقيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما $E(RV)$ يمكن أن يعبر عنها ب :

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{k=1}^m \frac{R_i - P(R_i)}{(1+R)^k} \right]$$

حيث : R_i هي قيمة R تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة I و $P(R_i)$ احتمال أن شخصاً سيشغل حالة I

t الوقت أو مرة

n حالة ترك العمل

r معدل حسم ملائم

طبق هذا النموذج مع بعض الفروقات ، في Lester Witte وشركاه وهي جمعية المحاسبين القانونيين CPAs في شيكاغو Chicago وسجلت كحالة دراسية مع بعض التفصيل في كتاب Caplan & Landekich^(١٥) .

٦- نموذج Likert للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية

أكدت معظم النماذج المقترحة في الفقرات السابقة تقدير قيمة الفرد ولم تتعامل مع عملية أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المنظمات ، ويتم عمل ليكرت فقط بهذا الاعتبار الأخير .

يعتمد نموذج ليكرت على علاقات مفاصة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج نهائية ، وتتضمن المصطلحات علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدتها بوثائق خلال العديد من الحالات في بحثه ، وقياسات النتائج النهائية هي " قياسات ثابتة " بشكل واسع مثل الإنتاج والنفقات والمبيعات والتكاليف والأرباح أو أية نتائج أخرى عرضة للقياس في المحاسبة التقليدية ، ويفترض ليكرت أن القيادة الإدارية سببية وأن المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تدخلية وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية ، وتشير توجيهات الأسهم إلى العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه .

إن من الممكن تقدير التعديلات في المتغيرات السببية والتدخلية والتنبؤ بالأثر المستقبلي المتوقع في " " المقاييس الثابتة " " للنتائج النهائية ، وحسم هذا التوقع لتحديد التبدل في قيمة التنظيم الإنساني ، وذلك إلى الحد الذي يكون فيه الشخص قادراً على أن يثبت العلاقات الهامة بين المتغيرات السببية والتدخلية والنتائج النهائية وأن يثبت الفاصل الزمني الموجود للاستجابة للتبدل ، وتستخدم مقاييس الارتباط لتتقيل المقاييس السببية والتدخلية في تحديد التبدل المتوقع في النتائج التي تؤثر في قيمة الموارد البشرية^(١٦) .

٧- نموذج الأبعاد الخمسة Mayers and Flowers

يقترح هذان المؤلفان إجراء تقدير للقوة العاملة لمنظمة ما وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني ، ويقترحها أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني ، ويقترحا لتقدير الأبعاد الأربعة الأولى (الصفات الأربع الأولى) استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وأن تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني ، وتعدّ الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية .

ويؤكد المؤلفان أنه " عندما يقصر شخص ما ، فيصبح الآخرون غير فعالين تبعاً وقبل تحديد تحسين أي بعد ، فيجب أن يعطي الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى .. إذ ربما لن تكون تكلفة فعالية تحسين معرفة موظف ما إذا كان وضعه الجسماني ضعيفاً " ، ويجب أن تعتمد القرارات على فعالية التكلفة لكل من الأبعاد الخمسة .

ويقترح أن يكون للوضع الجسماني الأفضلية إذ يشكل " الوضع الجسماني " متضمناً كلاً من الوضع الجسمي للشخص والوظيفة ، استعداداً للاستجابة لأوضاع الحياة المختلفة ، مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة .

قد تكون هذه الطريقة في النظر إلى أبعاد الإنسان مفيدة للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا تعدّ محاسبة موارد بشرية .

الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزونة / الوزن الجسماني

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي × المدفوعات السنوية

لربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية

لربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص

تحدد علامات الوضع الجسماني باستخدام نقطة تعادل بين " ترك العمل " و "الدخول للعمل " ثم توزن تلك العلامات اعتماداً على أوضاع وثبات العامل لتحديد الوضع الجسماني Attitude Index ويحدد الوضع الجسماني Dollarized Attitude بضرب الرواتب السنوية بعلامات الوضع الجسماني للفرد أو بالوضع بالقياس لمجموعة من الأفراد ، ويقترح المؤلفان أن تربط في هذه الطريقة علامات الوضع الجسماني بـ " العوائد المالية على الاستثمارات في جدول الرواتب معبراً عنها بمصطلحات ربح أو نقطة تعادل أو عجز " ، ولن يكون هذا التحويل والتضمين لمفهوم العائد على الاستثمارات كافياً للمحاسبين بالتأكيد ، لكن عمل هذين المؤلفين هو إضافة هامة من حقل إدارة الأفراد إلى أدبيات محاسبة الموارد البشرية^(١٧) .

٨. نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحمومة لأوغان :

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد ، وهذا غير كاف من وجهة نظر ملائمة للمنظمة ، وقد اقترح Ogan نموذجاً يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما. ويعبر عن نموذج بالرموز الآتية :

$$K_{Kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{L-T} \frac{1}{(1+r)^K} Vai$$

حيث : L : انتهاء الحياة المقدره لخدمة الفرد بالمنظمة .

i : سلسلة وجود العامل في العمل ١،٢،٣... .

Vaj : المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية

العاملة لمنظمة ما .

وترى الباحثة أن النموذج الأول يفترض ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المماثلة والمنافسة لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي ، كما أنه يفترض أن الموارد البشرية هي كل الأصول غير المملوكة أي إهماله للأصول غير المملوكة الأخرى إضافة إلى عدم إمكانية الاعتماد عليه عند اتخاذ قرارات تخطيطية تعتمد على التنبؤ لاعتماده على بيانات تاريخية^(١٨) .

أما النموذج الثاني فقد قدم معياراً لتقديم قيمة الأفراد من منطلق استثماري للمزاد الأعلى الذي يرسو عليه المزداد مما يعني أنه معيار تحفيزي أيضاً يخدم نظام الحوافز في المؤسسة إلا أنه قابل للتطبيق على مجموعة صغيرة من الأصول البشرية في المؤسسة من مجموع الموارد البشرية .

أما النموذج الثالث فقد قدم طريقة لحساب القيمة الحالية لرأس المال البشري حيث قيمة الفرد تتساوى بالنسبة للمشروع بمجرد تساوي الأجر والأعمال ولا تختلف القيمة باختلاف الكفاءة ومستوى الأداء كما أن قيمة الفرد ستخف من سنة لأخرى ولكن هذا الشرط ليس حتمياً بل من الممكن أن تزداد قيمته من سنة لأخرى بازدياد الخبرة مما يؤثر إيجاباً في الإنتاجية .

أما النموذج الرابع فهو مشابه لنموذج Hermanson فيما عدا أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى ضمن مساهمتها في تحقيق الإيرادات الكلية، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه أي قيمة للموارد البشرية ستعتمد عندما يتم التوزيع النسبي على كل الأصول بما فيها الموارد البشرية؟! .

أما النموذج الخامس فيعتمد على التقديرات الشخصية في تحديد قيمة المكافآت مقابل الخدمات إذ إنّه لا بد من تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت عن طريق تحديد زيادة المنافع على تكاليف الاحتفاظ بالفرد .

أما النموذج السادس فقد اعتمد بشكل واضح على التقديرات الإحصائية وتجاهل القدرات الفردية والمعرفية للموارد البشرية .

أما النموذج السابع فقد قدم إضافة هامة إلى علم إدارة الأفراد وعلم محاسبة الموارد البشرية إذ أوجد علاقة بين علامات الوضع الجسماني وبين العوائد المالية على الاستثمارات في جدول الرواتب، وقد عبّر عن ذلك بنقطة التعادل أو العجز .

أما النموذج الثامن فقد قدم مقترحات يصعب تحديدها وقياسها كمياً، كما أنه أغفل العلاقة الهامة بين الأفراد كمجموعة وأداء المؤسسة ككل .

نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة

يقصد بتكلفة الموارد البشرية بأنها : التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم .

ولدراسة الموضوع لا بد من التمييز بين التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال :

١- التكلفة التاريخية :

أ - التكلفة الأصلية للموارد البشرية :

وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتتميتهم، ونرى أنها تتكون من عنصرين :

الأول : تكلفة الحصول على البشر ، وتشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزاً معيناً . وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب ، والاختبار والتعيين والتوظيف ، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة ، كتكاليف الترقية والندب .. الخ

الثاني : تكلفة التعلم ، وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة ، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة إلى حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية

المطلوبة عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب في أثناء العمل^(٧).

ب - تكلفة الإحلال للموارد البشرية :

ويقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة، ونميز هنا بين نوعين من الإحلال الوظيفي ، الشخصي .

الأول : تكلفة الإحلال الوظيفي : تعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بالأعباء نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم لهذه الوظيفة.

الثاني : تكلفة الإحلال الشخصي : وهي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعات الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي^(٨).

نموذج مقترح لحساب قيمة الموارد البشرية

يمكن للمنشأة أن تقوم بحساب قيمة كل فرد على حدة عن طريق تقويم أداء الأفراد ويتم ذلك على مرحلتين .

المرحلة الأولى : التقويم الشامل لأداء الإنسان

ويتم ذلك بتوزيع صافي الربح " المعدل " بين كل من الموارد البشرية والموارد المالية المتوفرة في المشروع خلال فترة زمنية معينة باعتبار أن هذا الربح ناتج عن تضافر كل من عمل العمال ورأس المال .

لقد دأب المحاسبون على تجاهل أن جزءاً من صافي الربح ناتج عن الأداء البشري، لذلك كان لا بد من تعديل صافي الربح ليعكس عوائد الموارد المالية والموارد البشرية المساهمة في تحقيق الربح .

وبذلك يكون صافي الربح المعدل = صافي الربح + تكلفة الأموال التي تم خصمها من الربح + جميع النفقات الإيرادية المؤجلة "" كنفقات الاختيار والتدريب والتأهيل "" + جميع النفقات الإيرادية المدفوعة على الموارد البشرية "" من رواتب وأجور وميزات عينية ونقدية "".

بعد حساب صافي الربح المعدل نقوم بتوزيع هذا الربح المعدل على عنصري "العمل ورأس المال معاً" ويتم تحديد نصيب كل عنصر عن طريق متوسط النسب السائدة لتوزيع الربح بين العمل ورأس المال .

فلو فرضنا أن الربح المعدل ٤٠٠٠٠٠٠ ل.س، وكان متوسط النسب السائدة للتوزيع بين العمل ورأس المال ٣-١ على التوالي فإن :

$$\text{نصيب العمل من الربح المعدل} = ٤٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٤}{١} = ١٠٠٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

$$\text{نصيب رأس المال من الربح المعدل} = ٤٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٤}{٣} = ٣٠٠٠٠٠٠ \text{ ل.س}$$

المرحلة الثانية : مرحلة التقويم لأداء المجموعة والأفراد

في هذه المرحلة يتم التقويم المحاسبي لكل مجموعة متجانسة في المنشأة ولكل فرد في هذه المجموعة ويتم التقويم بإعطاء وزن نسبي لجهود الأداء البشري ، هذا الوزن يعتمد على تداخل العلوم والاستعانة بها كالاعتماد على العلوم الإدارية والسلوكية فمثلاً يتم توزيع العمال إلى مجموعات متجانسة مع تحديد مدى تحقيق كل مجموعة للأهداف الموضوعية لها، ومن ثم تقييم أداء العمال في كل مجموعة عن طريق ترتيب الأفراد حسب رتبهم وسنوات خبرتهم أو عن طريق إعطاء قيمة لكل فرد هذه القيمة تعتمد على مدى مساهمة كل عامل في الإنتاج ضمن مجموعته المتجانسة ، ثم يتم تخصيص العائد المالي الخاص بالموارد البشرية بين المجموعات المتجانسة ، ثم لكل فرد من أفراد كل مجموعة متجانسة حسب القيمة المعطاة لكل فرد^(٧) .

سادساً - التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية

تعالج محاسبة الموارد البشرية قياس تكاليف الموظفين وقيمتهم بالنسبة للمؤسسة ، إنها الأداة التي تهدف إلى مساعدة الإدارة لتنفيذ تلك المهام كالتعيين والفصل والتنقلات والتدريب وإعادة التدريب ومع أن الحاجة إلى المحاسبة هنا تبدو غير ظاهرة إلا أن محاسبة الموارد البشرية تستطيع تقديم خدمة هامة إلى المديرين والموظفين والمستثمرين ، إذ يستطيع المحاسب العمل جنباً إلى جنب مع شؤون الموظفين والتدريب أو الإدارة حيث يقوم بقياس الإمكانية والجدوى المتوقعة من الموظفين كأفراد ومجموعات ومن بين العوامل المعتمدة :

البيانات الحالية والتاريخية الخاصة بتكاليف توظيف الموظفين الجدد وتدريبهم وسجلات الإنتاج وتصنيفات الأداء ومستويات الدوافع للموظفين الحاليين وتوقعات واستراتيجيات وأهداف الشركة .

وقد تستخدم المعلومات لتحديد كل جانب تقريباً في علاقة الموظف بالمؤسسة :

الاستحواذ والتطوير وتحديد المكان والاستمرار والاستخدام والتقييم وسلم الرواتب وبذلك تستطيع الإدارة تكييف الشركة واتخاذ قرارات الموازنة وحتى تزويد المستثمرين بالمعلومات عن هذا الأصل البشري لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، ومن ثمّ تستطيع محاسبة الموارد البشرية تحديد الإطار العام لنجاح الشركة أو إخفاقها^(٨) .

لقد وضع Flamholtz في كتابه الجديد المطور من ثمّ محاسبة الموارد البشرية الذي صدرت الطبعة الثالثة المعدلة منه في تموز ١٩٩٩ نموذجاً محاسبياً لتطوير الموارد البشرية بناءً على الأسس المحاسبية السليمة التي حاولت إبراز جدوى البرامج التدريبية والنشاطات التطويرية^(٩) .

ولكن كان من الصعب دوماً التعبير عن جدوى برامج الموارد البشرية من حيث التكاليف، وقد أثار وهذا الموضوع ضجة كبيرة من الجدل ، فمن يعتقد بأن برامج تطوير الموارد البشرية كأصول للمؤسسة يدافعون في بعض الأحيان عن رسملة وتقييم البرامج على مدى خدمتهم ، وهم

يعتقدون بأن بيانات دخل الشركة وميزانياتها العمومية محرفة لأن العاملين في الشركة استبعدوا

من القائمة المعنونة "" إجمالي الموجودات ""⁽³⁾.

ماهية تكاليف الموارد البشرية

ويترتب على الموارد البشرية تكاليف عديدة شأنها في ذلك شأن غيرها من الأصول (جدول رقم ١)⁽³⁾.

جدول رقم ١ تكاليف الموارد البشرية

التكاليف	التعريفات
• الأصلية	تنشأ التدفقات المالية عندما يصبح التوظيف والتدريب ضرورياً
• البديلة	التكاليف المتكبدة حالياً لاستبدال الموارد المستخدمة في نشاط محدد
• الفرصة البديلة	قيمة الموارد البشرية عند استخدامها بصورة أمثل كفرصة بديلة.

وباستخدام المعايير في تحديد العناصر التي يمكن تدوينها (حسب هيئة المعايير للمحاسبة المالية ١٩٨٤ و ١٩٩٣، ولجنة المعايير المحاسبية الدولية ١٩٨٩ و ١٩٩٤).

يبين الجدول رقم (٢) الاحتمالات التي يمكن بموجبها اعتبار الموارد البشرية كأصول (حسب هيئة المعايير للمحاسبة المالية ١٩٨٤ و ١٩٩٣) وكنفقات جارية⁽³⁾.

جدول رقم ٢ أصول ونفقات الموارد البشرية

الأصول	النفقات
١- من المحتمل أن تحقق المؤسسة أرباحاً في المستقبل ويفيد Zubiare (١٩٩٥) بأن تحقيق الربح هو شرط موضوعي. ٢- يجب قياس تكاليف الأصول بسهولة ويمكن تحديد هذه التكاليف من خلال عملية خارجية بسيطة وليست داخلية. ٣- إن المؤسسة لا تمتلك الموارد البشرية كما تمتلك الأصول الأخرى.	١- إن أسباب اعتبار الموارد البشرية كأصول تنبع من محاولة تجنب المشاكل عند اعتبارها كأصول.

تحليل تكاليف التدريب والاختبار

مما لا ريب فيه وعندما تستثمر شركة ما مواردها البشرية بالاستملاك والتدريب فإنها تتوقع تحقيق أرباح وخدمات مستقبلية تنبثق عن هذه الأصول، وفيما يتعلق بالتدريب تشير الجمعية الإدارية الإسبانية (AECA عام ١٩٩٤) إلى أن واحداً من الأساليب المتبعة في تحفيز الكفاءة إلى حد كبير يعتمد على الفكرة التي مفادها أن الموظف الذي يتم تحفيزه لمعرفة وظيفته بشكل أفضل يكون منتجاً بصورة أكبر وأسرع.

إن التدريب في المؤسسات ما هو إلا نشاط بطور قدرة العامل على تحسين كفاءته وأدائه لوظيفته، ومن ثم فإن الشركة تزيد من ربحيتها، ويستخدم مفهوم التدريب بوجه عام لتحديد ثلاثة أمور مختلفة يصعب التمييز بينها عملياً وهي التأهيل والتدريب والتطوير، ويتمثل التأهيل في اكتساب العامل للمعرفة والمهارات الضرورية واللازمة لوظيفته، في حين يساعد التدريب على تكيف

العامل بشكل أفضل مع وظيفته، في حين يسلط التطوير الضوء على الترقية لمستويات وظيفية أعلى^(٧).

المعالجة من وجهة نظر المحاسبة المالية

ما دام أنه من المتوقع الحصول على منافع مستقبلية من جراء تكاليف التدريب فإنه يمكن اعتبارها بمنزلة أصول، ومع ذلك فإن هذا الأمد لا يعدّ صحيحاً على أرض الواقع كما تفيد Cea Garca ١٩٩٠ :

""هناك غياب تام للتوافق بين الأصول الحقيقية في المؤسسات المالية وتلك المدرجة في الميزانية العامة ، وفي واقع الأمر ترتبط الأصول ارتباطاً وثيقاً بمفهومها القانوني (أي أنها مملوكة للشركة) في مقابل النظرة الاقتصادية البحتة التي تعدّ الأصول ما هي إلا كل أداة أو وسيلة يمكن استخدامها في عملية توزيع الإنتاج للشركة، أو بشكل عام كل فئة من القيمة الاقتصادية التي يمكن تحويلها إلى سلع أو خدمة أو أداة لخدمة الشركة أو لاستخدامها بصرف النظر عن وضعها القانوني إلى جانب جميع السلع والحقوق التي لا تمتلكها الشركة في حينه؛ ولكنه سيتم امتلاكها لاحقاً بموجب العقود أو الاتفاقيات التي قد ترتبط بها المؤسسة"".

في المحاسبة الدولية وإلى جانب بعض البنود المتعارف عليها بوضوح كأصول مثل (النقدية والأسهم والألات ...) مازال الجدل قائماً بشأن اعتبار بعض البنود الأخرى كرسائل ، وتعرف هذه البنود كمصاريف مؤجلة في أدبيات المحاسبة الإنكليزية (Hendriksen ١٩٩٢) ويمكن القول: إن الحدود بين الأصول غير المنقولة والأصول الثابتة والمصاريف المؤجلة ليست فقط غير واضحة فحسب بل أي العناصر تعدّ أصولاً وأي من العناصر تعدّ نفقات^(٧).

المعالجة من وجهة نظر المحاسبة الإدارية

إن الموظفين العاملين لدى مؤسسة تجارية معينة يشاركون فعلياً في عملية خلق القيمة؛ بمعنى أن كل نشاط اقتصادي يترتب عليه تكاليف تتحملها الشركة وأحد التصنيفات التقليدية تأخذ بالحسبان فئات التكاليف من مواد أولية ومعدات صناعية وموظفين ، وعند إضافة تدفق الدخل إلى سلع المؤسسة السوقية وخدماتها وإذا كان مثل هذا الدخل يفوق التكاليف ، تصبح هذه البنود قيمة مضافة وهذه القيمة نتيجة التفاعل بين المواد والموارد البشرية في العملية الإنتاجية ونظراً لأنه من الصعب معرفة وتقييم القيمة فقد استخدمت المحاسبة تدابير بديلة مثل تكاليف الاستهلاك وتكاليف الاستبدال وتكاليف الفرصة البديلة، وللتعرف على تلك التكاليف لابد من دراسة التكاليف التاريخية^(٧).

التكاليف التاريخية :

عندما نشير إلى تكاليف التدريب فإن التكاليف التاريخية تعني الخسارة الضرورية لتوظيف وتدريب العاملين ونظراً لأنه من الصعب تحديد التكاليف المترتبة على التدريب خاصة عندما يكون داخل الشركة مع الأخذ بالحسبان تفرغ المحاضرين والمنظمين وقاعات المحاضرات والرواتب ونفقات الخدمات الاجتماعية للعاملين دون تعويض ونفقات عامة وغيرها ، يكون

عندئذٍ من السهل الحصول على تدريب خارجي ، ويبين الجدول (٣) تكاليف الاستملاك والجدول (٤) تكاليف التعليم^(٣) .

جدول (٣) تكاليف الاستملاك

التكاليف	التعريفات
- الاستقطاب	ويبدأ بالبحث عن الموارد البشرية وتتطوي هذه العملية على الإعلان والمراسلات وغيرها ، وتحمل التكاليف المترتبة على الرد على المتقدمين المرفوضين على المتقدمين المتعاقد معهم.
- الاختيار	ويبدأ بالرد على المتقدمين المختارين ، وتتألف أساساً من مقابلة المرشح (السفر والإقامة في الفنادق .. الخ) شرح وعقد الاختبارات وأية فحوص أخرى ، ومثلها مثل تكاليف الاستقطاب ، تحمل التكاليف الإجمالية للاختبار على تكاليف المتقدمين المتعاقد معهم .
- التعاقد	ويبدأ بمجرد اختيار الموظفين وتتطوي هذه العملية على إعداد العقد ونفقات السفر ومسابقتها .
- تحديد المكان	وتشمل مختلف التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته .

جدول (٤) تكاليف التعليم

التكاليف	التعريفات
- التدريب	تكييف الموظف الجديد مع الخصوصيات التفصيلية للوظيفة وتنشأ معظم التكاليف من رواتب الموظفين غير المنتجين (الجدد) وينطبق الحال نفسه بالنسبة للمشرف الذي يتولى الإشراف على تدريب هذا الموظف للقيام بوظيفته بالشكل الصحيح ، كما تنشأ التكاليف من تقلص إنتاجية الموظفين الآخرين الذين تتأثر وظائفهم من تدريب الموظف الجديد وهو في مرحلة عدم الإلمام الكافي بوظيفته .
- التوجيه	وهذه العملية من الصعب تقديرها وتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ومنتجات وخدمات الشركة والهيكل التنظيمي بشكل عام . وتشمل التكاليف بوجه عام تكيف الشخص مع الشركة ككل وليس مع وظيفة معينة .
- الترقية	وتنبثق هذه العملية في كل مرة يغير فيها الموظف وظيفته سواء بالدرجة نفسها أو غيرها ، وتمثل هذه العملية عادة جزءاً من التكاليف الإجمالية .
- التحسن	وتتمثل هذه العملية بالمحافظة على الإمكانات وتحسينها لكل موظف ، وتشكل التكلفة بنداً هاماً من التكاليف التاريخية .

ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية يصبح التقييم الدقيق لعامل التعليم حيويًا للحصول على تنبؤ جيد لتكاليف المنتج وكذلك للقوى العاملة ، ومن ناحية أخرى ، تستطيع الشركة التجارية اتخاذ القرارات بشأن استثمارات مواردها البشرية إذا عرفت ماهية المنافع التي يمكن الحصول عليها ، وفي هذا السياق فإن عنصر التعليم والخبرة يوفر المعلومات لصناع القرار والبت في المشاكل الناجمة عن ارتفاع التكاليف في القوى العاملة وبشكل عام فإن التكاليف تنخفض ما دام الموظفون يعرفون وظائفهم بصورة أفضل^(٣) .

تكاليف الاستبدال

يقول Likert : لنفرض أن جميع الوظائف أصبحت شاغرة وما زالت لديك جميع الموارد الأخرى كالمباني والآلات والمخزون الخ باستثناء العمال (الموظفين) . فكم تحتاج من الوقت لتوفير العمالة اللازمة وتدريبهم حتى يصبحوا قادرين على أداء واجباتهم بمستوى تنافسي والانخراط في العمل بالدرجة نفسها التي هم عليها الآن؟! .

إن التفكير بإعادة بناء مؤسسة ما هو الطريق الأمثل لجذب الاهتمام إلى الموارد البشرية التي أصبحت محط الأنظار وقطعاً ينطوي خيال Likert على تصوير ضمني لتقييم الموارد البشرية وفقاً لمعايير تكاليف الاستبدال. ومع ذلك فإن اقتراح Likert غير محتمل وينجح لنا احتساب تكاليف استبدال الموارد البشرية برمتها ولاحتمساب التكاليف الاستبدال فإن رقماً يمثل خسارة في استبدال الموارد البشرية؛ وتشمل هذه التكاليف تكاليف ترك الموظفين للعمل وتعيين غيرهم وتدريبهم^(٣) .

تكاليف الفرصة البديلة

يعدّ بعض المؤلفين الفرصة البديلة ليست تكاليف بديلة أو تاريخية أو تكاليف استبدال ولكنهم يقدرّون هذه التكاليف دون أخطاء. وتعدّ تكاليف الفرصة البديلة كأصل ذات قيمة عندما يكون الهدف استخداماً بديلاً.

يعتمد تقييم التكاليف على تضارب المصالح التي يمكن أن تحدث في سوق العمل الداخلي أو في حالة مشاركة عدة وحدات تنظيمية، ويجب أن تكون هذه الوحدات مراكز للربح بمعنى أن أهدافها يجب أن يعبر عنها من منظور الربحية^(٣) .

تحليل تكاليف ترك العمل

يمكن تصنيف تكاليف ترك العمل في ثلاث فئات: خسارة الكفاءة السابقة، تكاليف الوظيفة الشاغرة خلال عملية البحث عن موظفين جدد، مكافأة نهاية الخدمة^(٣) .

المعالجة

من الصعب تحديد قيمة لخسارة الكفاءة قبل الانفصال، ويبدو أن إنتاجية الموظف هو المعيار لهذه الغاية (وعادة ما تحسب عن طريق المعدل) ولا يخلو مثل هذا الإجراء من المشاكل. فعلى سبيل المثال من الصعب تحديد إنتاجية الوظائف الإدارية، بل يعدّ من المستحيل القيام بذلك. كما تحوّل تكاليف الوظائف الشاغرة دون الأخذ بالحسبان مقدار ما تخسره المؤسسة من جراء توقف الموظف عن عمله، وإذا ما جرى تحديد الخسارة طبقاً لمعدل الإنتاجية. تنشأ المشاكل نفسها التي

سبق شرحها في النقاط السابقة. أما بخصوص مكافأة نهاية الخدمة، فينظر إليها عادةً في المحاسبة كتعويضات.

أما بشأن معالجة التعويض فهل من الضروري تحديد مخصص للتعويضات الإجمالية المحتملة للعاملين؟ بمعنى هل تعدّ نفقة أم خسارة محتملة حقيقية؟ كموظف أمضى حياته المهنية في مؤسسة منذ بدايتها حتى التقاعد. من الواضح أن مثل هذا المخصص لا ضرورة له. وقد قيد المخصص كنفقات مدينه وعليه، فإن القيد السابق لا يمكن احتسابه لأن الأحداث المستقبلية غير معروفة. وعليه لا ضرورة لقيد المخصص للموظفين كافة لأن مثل هذا القيد يكون مخالفاً للمبادئ المحاسبية. فما هو الوقت الأنسب لقيد مخصص تعويض الموظفين؟. يجب تقيد التعويض عندما تقرر المؤسسة إنهاء العقود القائمة وقدرت الكمية المترجمة طبقاً للقانون السائد. و أن تقيد المخصص سلفاً لن يكون صحيحاً إلا بوجود قرار من المؤسسة وليس بمجرد آراء خاصة.

ما هي العوامل التي تحول دون تكوين مخصص؟. من الواضح أنه إذا لم تكن المؤسسة قادرة مالياً على دفع التعويضات نظراً لعدم توافر النقد الكافي لا يجوز عندئذٍ قيد المخصص؛ فإن لم تكن الشركة قادرة على الدفع فلا وجود للالتزام.

أما بالنسبة للتعويضات المترجمة أو المدفوعة للعاملين عند انتهاء عقودهم فيبرز سؤالان جرى بحثهما في أدبيات المحاسبة. هل من الضروري تصنيف التعويضات في حساب الأرباح والخسائر كنفقات تشغيلية أو غير عادية؟! وهل من الممكن اعتبار التعويضات كأصل؟ وفي هذا السياق يمكن التطرق إلى وضعين مختلفين. هناك مؤسسات لديها حركة عالية للموظفين بسبب حجمها ونشاطها أو غيرهما من العوامل وعليه فإن التعويضات موضوع مختلف. وفي هذه الحالة يبدو من المعقول أن تكون المعالجة المحاسبية من خلال النفقات التشغيلية نظراً لأن التعويضات أصبحت أمراً عادياً. ومع ذلك هناك بعض المؤسسات التي تحتاج إلى إلغاء العقود للمحافظة على بقائها. وفي هذه الحالة تصنف التعويضات كنفقات غير عادية لأنها مطابقة لظروف معينة ولا تشكل جزءاً من النشاطات العادية للمؤسسة وليس من المفترض وقوعها باستمرار. وإذا ما كان معنى النفقة الاستثنائية فلا ريب في أن تعدّ نفقات التعويض غير عادية.

ويمكن أن نخلص إلى أن تعويضات الموظفين هي نفقة ضرورية للمؤسسة ولا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبارها أصولاً. والسبب واضح.

وكقاعدة عامة، فالأصل ما هو إلا السلعة أو الحق الذي تمتلكه المؤسسة في لحظة معينة. كما تعدّ أيضاً عناصر أخرى أصولاً مثل تسويات الدفع المقدم أو النفقات الرأسمالية، ولا يمكن إدراج التعويضات بسبب طبيعتها في أي من المفاهيم السابقة ومع ذلك يمكن نقاش النقطة نفسها من وجهة نظر احتمالية؛ فعندما تدفع المؤسسة تعويضاً لموظف ما فهذا التعويض هو نفقة ولا تشتري المؤسسة أو تنشأ أصولاً بذلك. ويناقش بعض المؤلفين في أنه إذا أتاحت التعويضات المترجمة للشركة فرصة زيادة أرباحها عن طريق تخفيض نفقاتها عندئذٍ يمكن لهذه التعويضات قيدها منطقياً كموجودات وتعدّ كنفقات مؤجلة وذلك باتباع مبدأ الترابط بين الدخل والنفقات. إن واقع الحال يتجاوز المبادئ المحاسبية سواء كانت مقبولة أم لا. فإن الأصل لا يخرج عن كونه أصلاً ولا يمكن اعتبار عنصر ما كأصل انسجاماً مع المبدأ المحاسبي دون سواه^(٣).

خلاصة القول: يمكن اعتبار تكاليف التدريب كنفقات رأسمالية واعتبار تكاليف ترك العمل كنفقة أو كمخصص أو كنفقة رأسمالية، وتفضل الورقة اعتبارها كنفقة وليس هناك خيار واحد عند معالجة تعويضات نهاية الخدمة فمن الممكن النظر في أي مفهوم ما دام أنه يناسب احتياجات الشركة الذاتية^(٣).

وقد ذكره Theodore Schultz الحائز على جائزة نوبل عن بحوثه في نظرية المحاسبة عن الموارد البشرية ((أن العمال قد تحولوا إلى رأسماليين ليس عن طريق استملاك أسهم المنشآت ولكن عن طريق ملكيتهم واكتسابهم الخبرات والمهارات والمعلومات ذات القيمة الاقتصادية))^(٤).

وبناءً عليه يمكن القول: إنَّ المحاسبة عن الموارد البشرية وفي جزء منها تعدّ الموارد البشرية أصولاً، وذلك عندما تهتم بالخبرات والمهارات والمعلومات التي يملكها الفرد.

تحديد تكاليف الموارد البشرية

تعدّ تكاليف الموارد البشرية في الشركة من أكبر التزاماتها المالية ويمكن تحديدها بالنقاط الآتية:

- الرواتب والمنافع والتدريب.

- تكاليف التطوير.

- تكاليف الموظف في أثناء تلقيه التدريب.

من المهم تحديد تكاليف الموارد البشرية من أجل تحديد الإجراءات عن كيفية تأثير عملياتها في النتيجة النهائية للشركة، في حين لا ترغب الإدارة العليا للشركة في معرفة برنامج تدريبي معين ما لم تظهر بأن الأموال التي تم إنفاقها على ذلك البرنامج أدت إلى تحسين الإنتاجية ومن ثمّ زيادة الإيرادات. وتتمثل هذه الحقيقة في القول: إنَّ محاسبة التكاليف وتأثيرها هما الواسيلتان الوحيدتان (بالنسبة للمتخصصين في الموارد البشرية) اللتان بوسعهما تحديد هل قام هؤلاء المتخصصون بواجباتهم أم لا^(٤).

ما يجب أن يشمل النظام المحاسبي للموارد البشرية

تؤكد جميع الآراء عدم إمكانية انفصال الأنظمة المحاسبية عن بعضها بعضاً. بل على العكس ينبغي أن تكون مبنية على أهداف المؤسسة ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً باستراتيجية المؤسسة المحاسبية الواسعة.

هنري داهل HenryDahl مدير التطوير والتخطيط للموظفين في شركة Upjohn - Michigan يقول:

في حقيقة الأمر لا أعرف ما المقصود بمحاسبة الموارد البشرية. من المألوف وضع الاستثمار في الميزانية العمومية ومن ثم يُقتضى أثر القيمة من الوقت الإضافي. ومن ناحية نظرية فإن مثل هذا الإجراء له جدوى أما في حقيقة الأمر فإنه لا جدوى منه. وينحصر المعنى الذي اعتقده أكثر صواباً في أن محاسبة الموارد البشرية هل كل ما يريد الشخص فعله لقياس تكاليف المنافع من إدارة الموارد البشرية. وإنني أنظر في معنى الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة برمتها وأحاول القيام بذلك بطريقة تشابه الطريقة التي يحسب فيها المليون العائد على رأس المال المستثمر. حيث يحدد المليون رأس المال المستثمر ويقيسون العائد على الاستثمار على أساس معدلات

العائد على الأصول المختلفة. وعلينا أن نثير التساؤل الآتي : ما العائد الذي نحصل عليه من جميع المبالغ بوحدة النقد التي ننفقها على الموارد البشرية في كل عام؟!

هذه إحدى الطرق التي ينظر بها إلى الموارد البشرية كمورد اقتصادي للمؤسسة شأنها في ذلك شأن رأس المال . في حين يرفض بعض المتخصصين في الموارد البشرية هذه النظرية لأنهم يجدون صعوبة في تحديد الموظفين الذين يعدّون موارد بشرية ويعتقدون بأنه يجب علينا النظر إلى البشر بصفة أفراد ولا يجوز قياسه كماً. ولكن تحتاج الإدارة وتوسّع لإيجاد وسائل أخرى تتعلق بأداء الموارد البشرية لتحقيق غاياتها واستراتيجيتها التجارية^(٤)

سابعاً - اقتراح تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في جامعة دمشق

اختير موضوع الحالة التطبيقية " أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق " لإمكانية معالجة الاستثمارات فيها من الموارد البشرية كأصل من الأصول لانطباق معايير الأصل الأنفة الذكر في الدراسة النظرية عليها إضافة إلى سهولة الحصول على البيانات الخاصة بتكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية لأن الخدمات البشرية هي المنتج الأساسي للمؤسسة، وتتوافر هذه البيانات بشكل عادي نتيجة للنشاط والعمليات الروتينية للمؤسسة ، مع الإشارة إلى أن التطبيق العملي لهذه الدراسة له خصوصية باعتباره تمّ على مؤسسة خدمية تعتمد الأساس النقدي في المحاسبة وليس المبدأ الاقتصادي (أساس الاستحقاق) الذي تقوم عليه مؤسسات إنتاجية وخدمية أخرى .

وقد تضمن قانون البعثات العلمية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٧٠ تاريخ ١٩٧١/٩/٢٢ وتعديلاته حتى تاريخ ١٩٨٢/٩/١٥ في المواد (١-٢-٣-١٠-٥٠) ما يبيّن أن الدولة تقوم بإيفاد الموارد البشرية للدراسة والتدريب على نفقتها من أجل تزويد أجهزتها بالعناصر العلمية والفنية بعد عودتهم من الإيفاد لتقديم خدمات حالية ومستقبلية تساوي ضعف مدة الإيفاد^(٥).

- المصروفات التي تنفقها الدولة على الموفد

تضمن النظام المالي للبعثات العلمية الصادر بالقرار رقم ١٣٦ تاريخ ١٩٧٣/٣/٢١ وتعديلاته حتى تاريخ ١٩٨٣/١٢/١٣ المواد من (١ حتى ١٧) والتي تبين النفقات التي تصرف على معيد موفد من تاريخ الإيفاد حتى تاريخ العودة^(٦).

ومثالاً على ذلك نعرض في الجدول ٥ بياناً بالنفقات المصروفة على معيد موفد إلى بريطانيا لمدة خمس سنوات خلال الفترة ٩٦/١/١ - ٢٠٠٠/١٢/٣١

جدول ٥ بيان بالنفقات المصروفة على معيد موفد إلى بريطانيا لمدة خمس سنوات خلال الفترة من ١٩٩٦/١/١ ولغاية ٢٠٠٠/١٢/٣١ (٣٣)

المعادل/جنيه استرليني	المبلغ /ل.س	البيان
٢٦٦٢٠	٢٠٥٧٢٠٠	رواتب
٢٦٦٥	١٩٦٦٠٠	تعويض كتب وملابس
٤٢٩٠٠	٣١٦٧٢٠٠	رسوم دراسية
-	٣٧٢٠٠	تعويض تدفئة
-	٤١٨٤٢	بطاقة سفر ذهب
-	٢٤٧٧٦	بطاقة سفر إياب
-	٤٣٠٩٩	أجور سفر نصف المدة
٧٢,١٨٥	٥,٥٧٦,٩١٧	المجموع

ملاحظات :

- ١- لا يمكن إيجاد وسط حسابي لتعادل الليرة السورية مع الجنيه الإسترليني وذلك بسبب اختلاف سعر التحويل (الثابت) سنوياً .
- ٢- لا يوجد للمعيدين الموفدين فروق ترفيع لأن راتب البعثة أكبر من الراتب الوظيفي المقطوع .
- ٣- بالإضافة إلى ما تم بيانه في الجدول أعلاه فإنه يصرف وحسب الحاجة رسوم دورات لغة أجنبية ، قيمة مواد لزوم الدراسة ، تأمين صحي ، نفقات طبية الخ

- القيمة الاستردادية للموارد البشرية

إن الهدف من عرض هذه الفقرة هو بيان القيمة الاستردادية للموارد البشرية وبيان عدم استنفاد المصروف في تاريخ إنفاقه مما يحتم رسملة ما أنفق فعلياً واعتباره أصلاً لإمكانية استرداد الدولة للمبلغ .

يتضمن قانون البعثات العلمية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٧٠ تاريخ ١٩٧١/٩/٢٢ وتعديلاته حتى تاريخ ١٩٨٢/٩/١٥ الإجراءات القانونية المتخذة بحق الموفدين المخالفين في كثير من المواد التي تبين القيمة الاستردادية للنفقة منها على سبيل المثال المواد من (٥٤) حتى (٥٨) والمادة (٦٧) والمادة (٦٨) .

والتي تبين وجود قيمة استردادية للمبالغ التي أنفقت على الموفد في إحدى حالات المخالفة المنصوص عنها في المواد الأنفة الذكر، حيث يُطالب الموفد وكفيله برد جميع المرتبات والنفقات التي صُرقت عليه خلال مدة الإيفاد أو برد ضعف المرتبات والنفقات المصروفة على هذا الموفد وهنا نجد أنفسنا أمام معيارين .

الأول : ونظراً لأنَّ للشيء قيمة استردادية فإن معيار الأصل ينطبق عليه .

الثاني : تحقق الجامعة ربحاً عندما تطالب الموفد وكفيله برد ضعف المرتبات والنفقات المصروفة عليه خلال مدة إيفاده، أو أنها تعويض عن خسارتها للأموال المصروفة التي كان من المتوقع أن يقابلها في المستقبل منافع وخدمات .

- كيفية معالجة جامعة دمشق لنفقات الموفدين

نلاحظ اعتماداً على الموازنات الاستثمارية والجارية لجامعة دمشق أن البند ١٩ (بند الموفدين) قد ورد ضمن الموازنة الجارية لجامعة دمشق، وذلك على الشكل الوارد في

الجدول التالي والذي يبين نفقات الموفدين من عام ١٩٩٦ حتى عام ٢٠٠٠

الجدول ٦ النفقات التي صرفتها الجامعة للموفدين وفقاً لما ورد في الميزانيات العادية (٣٣)

المبالغ المصروفة	الاعتماد الأصلي	العام
٩٥٩٩٨٨٧٢	٩٦٠٠٠٠٠٠	١٩٩٦
٩٩٩٨٩٧٩٧	١٠٠٠٠٠٠٠	١٩٩٧
١٢٠٨١٤٠٠٠	١٢٠٨١٤٠٠٠	١٩٩٨
١٢٠٨٠٢٣٧١	١٢٧٢٠٠٠٠٠	١٩٩٩
١٢٨٧١٦٤٣٢	١٣٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠

بلغ مجموع المبالغ المصروفة على الموفدين خلال السنوات الخمس الأخيرة في جامعة دمشق /٥٦٦٣٢١٤٧٢/ ل.س، وقد وردت مفصلة في الموازنة الجارية لجامعة دمشق في كل سنة من السنوات الخمس الأخيرة ، يعني ذلك أن جامعة دمشق شأنها شأن كل مؤسسات الدولة وكذلك القطاع الخاص لا تعترف بالموارد البشرية كأصل من الأصول رغم انطباق معيار الأصل على بند الموفدين في هذه الحالة وإنما تعدّها نفقات جارية حُمّلت على سنة الانفاق. وتقترح الباحثة معالجة الموارد البشرية في الحالة، العملية كأصل من الأصول وخاصة أن ما تنص عليه القوانين والأنظمة المتعلقة بالموفدين في جامعة دمشق قد اعترفت بالقيمة الاستردادية لتلك النفقة كما

اعترفت بالمنافع والخدمات المستقبلية المتوقعة ، لذلك لا بد من إدراج بند الموفدين ضمن الموازنة الاستثمارية لجامعة دمشق بدلاً من الموازنة الجارية مما يسمح بإعطاء صورة حقيقية عن استثمارات الجامعة باعتبارها تتضمن في هذه الحالة الأصول من الموارد البشرية؛ مما يؤدي إلى زيادة الاهتمام بهذا الأصل ويؤثر بدوره في رفع مستوى مخرجات هذا الأصل من خريجي الجامعة.

بناءً عليه سنعرض الميزانية الختامية لنفقات جامعة دمشق الاستثمارية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ (جدول ٧) اعتماداً على معطيات مديرية المحاسبة في رئاسة جامعة دمشق، ومن ثم يتم عرض الميزانية الختامية لنفقات جامعة دمشق الاستثمارية متضمنةً بند نفقات الموفدين الوارد في الموازنة العادية (جدول ٨) ومن ثم إجراء مقارنة بين الميزانيتين الواردين في (جدول ٧) (والجدول ٨) وذلك من خلال دراسة النسب النوعية لكل عنصر من عناصر الميزانيتين وعرضها في (الجدول ٩).

جدول ٧ بيان الاستثمارات الرأسمالية لنفقات جامعة دمشق الاستثمارية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ (٢٣)

البيان	المبلغ
مباني الجامعة	٨١٦٩٩٢٢٤
آلات	١٠٤٦٧٥
أثاث ومعدات	٤٠٩٥٥٩٠
مباني مرافق الجامعة	٩٢٧٠٣٠٧
مباني وحدات سكنية	١٧٨٧٧٨٩٨
مباني سكن الممرضات	٢٠١٩٦٥٩٥
استملاك	٢٠٠٠٠٠٠٠
استبدال وتجديد	
مبان	٧٩٨٠٠٠٠٠
آلات ومعدات	١٠٣٧٩٧٦٣
وسائل نقل	٥٠٥٠٠٠٠
أثاث ومعدات مكاتب	٩٧٢٦٣
نفقات تأسيس	٦٦٥٠٠٠
أتمتة العمل الجامعي	
آلات ومعدات	٢٠٨٦١٠٠

مجموع المشاريع الاستثمارية ٢٥١٣٢٢٤١٥

إن الاستثمارات الرأسمالية لنفقات جامعة دمشق الاستثمارية لعام ٢٠٠٠ لم تشمل على أية بيانات خاصة بالموارد البشرية التي تم تكوينها خلال السنوات السابقة على الرغم من أن الدولة أنفقتها على الموارد البشرية لتستفيد منها الجامعة لعدة سنوات في المستقبل .

بناء عليه ترى الباحثة أن تطبيق المحاسبة التقليدية يحول دون عملية تنمية الموارد البشرية ورفع قدراتها حيث تعالج نفقاتها على أنها مصروفات تحمل على إيرادات السنة التي تم إنفاقها فيها ، ولأغراض رفع القدرات البشرية وتنميتها ورفع كفاءة الإدارة في أسلوب عملها ولأغراض أخرى كثيرة تختلف باختلاف طبيعة عمل المؤسسة فإن الباحث أعد (الجدول ٨) بيان الاستثمارات الرأسمالية لنفقات جامعة دمشق الاستثمارية لعام ٢٠٠٠ متضمنة النفقات التي صرفتها الجامعة على الموظفين في ذلك العام، وذلك بهدف بناء القدرات طويلة الأجل وتحميلها على الفترات التي ستستفيد منها .

جدول ٨ بيان الاستثمارات الرأسمالية لنفقات جامعة دمشق متضمنة الموارد البشرية بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ (٢٣)

المبلغ	البيان
٨١٦٩٩٢٢٤	مباني الجامعة
١٠٤٦٧٥	آلات
٤٠٩٥٥٩٠	أثاث ومعدات
٩٢٧٠٣٠٧	مباني مرافق الجامعة
١٧٨٧٧٨٩٨	مباني وحدات سكنية
٢٠١٩٦٥٩٥	مباني سكن ممرضات
٢٠٠٠٠٠٠٠	استملاك
	استبدال وتجديد
٧٩٨٠٠٠٠٠	مبان
١٠٣٧٩٧٦٣	آلات ومعدات
٥٠٥٠٠٠٠	وسائل نقل
٩٧٢٦٣	أثاث ومعدات مكاتب
٦٦٥٠٠٠	نفقات تأسيس
	أتمتة العمل الجامعي
٢٠٨٦١٠٠	آلات ومعدات
	الموارد البشرية
١٢٨٧١٦٤٣٢	نفقات الموظفين
٣٨٠٠٣٨٨٤٧	مجموع المبالغ الاستثمارية متضمنة الموارد البشرية .

ولدى مقارنة (الجدول ٧ والجدول ٨) أمكننا دراسة النسبة النوعية لكل عنصر من عناصر الاستثمارات الرأسمالية المتضمنة لعنصر الموارد البشرية الواردة في (الجدول ٨) وسنعرضها في (الجدول ٩)

الجدول ٩ النسب النوعية لعناصر الأصول لجامعة دمشق في ٢٠٠٠/١٢/٣١

العنصر	النسبة النوعية للعنصر في بيان الاستثمارات الرأسمالية التقليدية	النسبة النوعية للعنصر في بيان الاستثمارات الرأسمالية المتضمنة للموارد البشرية
مباني الجامعة	$100 \times (251322415 \div 8169224) = 32,50$	$100 \times (380038847 \div 8169224) = 21,49$
آلات	$100 \times (251322415 \div 104675) = 0,042$	$100 \times (380038847 \div 104675) = 0,27$
أثاث ومعدات	$100 \times (251322415 \div 4095590) = 1,63$	$100 \times (380038847 \div 4095590) = 1,077$
مباني ومرافق الجامعة	$100 \times (251322415 \div 9270307) = 3,68$	$100 \times (380038847 \div 9270307) = 2,44$
مباني وحدات سكنية	$100 \times (251322415 \div 17877898) = 7,11$	$100 \times (380038847 \div 17877898) = 4,70$
مباني سكن ممرضات	$100 \times (251322415 \div 20196595) = 8,03$	$100 \times (380038847 \div 20196595) = 5,31$
استملاك	$100 \times (251322415 \div 2000000) = 7,95$	$100 \times (380038847 \div 2000000) = 5,26$
استبدال وتجديد	$100 \times (251322415 \div 95992026) = 38,19$	$100 \times (380038847 \div 95992026) = 25,25$
أتمتة العمل الجامعي	$100 \times (251322415 \div 2086100) = 0,83$	$100 \times (380038847 \div 2086100) = 0,55$
نفقات الموفدين	-	$100 \times (380038847 \div 128716432) = 33,86$

إن الدراسة التحليلية للجدول السابقة تبين ما يأتي :

١- إن جميع النفقات التي أنفقت على الموفدين لم تظهر في الاستثمارات الرأسمالية وذلك لأن الجامعة تحملها للسنة المالية التي أنفقت بها رغم أن تلك النفقات سيتم الاستفادة منها لفترات مستقبلية تالية.

٢- إن بيان الاستثمارات الرأسمالية لا تحقق أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية؛ وهو التوصل إلى طريقة مقبولة يمكن الاعتماد عليها لقياس قيمة الموارد البشرية للتنظيم، ومن ثم لا يمكن للإدارة الاعتماد عليها عند اتخاذ قرارات متعلقة بتعيين وتنمية الموارد البشرية وتقييم درجة كفاءة فعالية الإدارة في الاستفادة من تلك الموارد.

٣- لا يمكن للإدارة الاعتماد على المعلومات الواردة في الميزانية التقليدية لأنها تقدم معلومات مضللة بسبب عدم احتوائها على عنصر الموارد البشرية؛ فمثلاً نجد أن الوزن النوعي لعنصر الاستبدال والتجديد في الميزانية التقليدية ٣٨,١٩ في حين أنه في الواقع ٢٥,٢٥ وكذلك الحال بالنسبة لعنصر أتمتة العمل الجامعي فوزنه النوعي في الميزانية التقليدية ٠,٨٣ على حين هو في الواقع ٠,٥٥، ومن ثم فإن اعتبار الموارد البشرية أصلاً يدرج في القوائم المالية إنما يعني تقديم معلومات قريبة من الواقع غير مضللة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تخطيطية طويلة الأجل، وكلما ازدادت التكنولوجيا في الجامعة كما هو الحال الآن ازدادت الحاجة لتضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية.

٤- يمثل عنصر الموارد البشرية كأصل مجموع الأصول في جامعة دمشق أكبر نسبة مقارنة بباقي العناصر الأخرى إلى مجموع الأصول مما يدل على أهمية الموارد البشرية كعنصر بالنسبة لمجموع الأصول ويمكن ترتيب الأصول حسب أهميتها اعتماداً على معيار النسب النوعية كما يأتي:

٣٣,٨٦	نفقات الموظفين
٢٥,٢٥	استبدال وتجديد
٢١,٤٩	مباني الجامعة
٥,٣١	مباني سكن الممرضات
٥,٢٠٦	استملاك
٤,٧٠	مباني وحدات سكنية
٢,٤٠	مباني ومرافق عامة
١,٠٧٧	أثاث وحدات
٠,٥٥	أتمتة العمل الجامعي
٠,٠٢٧	آلات

- استنفاد الموارد البشرية المقترحة في جامعة دمشق

يعني استنفاد الموارد البشرية قياس الإهلاك الخاص بها خلال فترة الخدمات المتوقعة منها باعتبارها كأصل تتضمنه القوائم المالية. ولقياس إهلاك الأصل لابد من تحديد:

١- قيمة الأصل

٢- العمر الإنتاجي للأصل

١- قيمة الأصل: وفي هذه الحالة تحدد قيمة الأصل بمبلغ يساوي مجموع ما أنفق عليه خلال فترة تحصيله وقد بلغت في المثال الوارد (جدول ٥) مبلغ ٥٥٦٧٩١٧ ل.س.

٢- العمر الإنتاجي للأصل: وتتمثل في عدد سنوات الخدمات المستقبلية المتوقع أن يقدمها خلال المدة المتوقع بقاؤه في المؤسسة. وقد نص قانون البعثات العلمية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٧٠ تاريخ ٧١/٩/٢٢ وتعديلاته حتى ٨٢/٩/١٥ في كثير من مواد مع التزام الموفد تجاه الجامعة بتقديم خدماته لمدة تساوي ضعف فترة الإيفاد فإذا كانت فترة الإيفاد ٥ سنوات فإن ضعفها ١٠ سنوات وبعد هذه الفترة لا يكون للأصل أي قيمة استردادية كما هو وارد في القانون السابق الذكر، ومن ثم فإن ١٠ سنوات حسب المثال تمثل الحد الأدنى للعمر الإنتاجي لهذا الأصل إذ ينتهي التزام الموفد عند هذه النقطة.

ويمكن أن يكون العمر الإنتاجي للأصل = ضعف فترة الإيفاد + وسطي الخدمات المتوقعة ما بعد النقطة التي تكون فيها القيمة الاستردادية للأصل تساوي الصفر.

إن النقطة التي تكون فيها القيمة الاستردادية للأصل تساوي الصفر تمثل فترة انقضاء ضعف فترة الإيفاد للأصل وهو موضع الخدمة. فلو فرضنا أن الخدمة في الجامعة بدأت في عمر ٣٠ سنة فإن النقطة التي تكون فيها القيمة الاستردادية تساوي الصفر هي عمر ٤٠ سنة ومن المتوقع

أن تستمر الخدمة في الجامعة حتى عمر ٦٠ سنة بمعنى أن وسطي الخدمات المتوقعة ما بعد تلك النقطة هي ٢٠ سنة ومن ثم فإن العمر الإنتاجي هي للأصل = ١٠ سنوات + ٢٠ سنة = ٣٠ سنة.

النتائج والتوصيات

النتائج :

١- تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية الاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها أصولاً، اعتماداً على المفهوم الاقتصادي للأصل. وإن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعدّ نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حدٍ سواء. ولتجنب هذا النقص الأساسي لابد من اتساع وظائف المحاسبة لتشمل وظائف المحاسبة وأهدافها عن الموارد البشرية حتى تكون المحاسبة قادرة على تقديم معلومات تخدم فئات مختلفة كثيرة كالإدارة والمستثمرين والموظفين وغيرهم من أجل ترشيد مجموعة من القرارات الاستراتيجية بشكل أفضل ، وذلك من خلال مقاييس مالية وغير مالية ويؤدي ذلك في النهاية إلى الإسهام الفعلي في عملية التطوير والتنمية.

٢- إن اعتبار الموارد البشرية أصولاً تظهر في القائمة المالية يعني بداية دراسة النفقات المدفوعة على الموارد البشرية بحيث يتم تحويل المصاريف الإيرادية إلى ح/ الأرباح والخسائر وإظهار المصاريف الإيرادية المؤجلة في الميزانية العمومية مع الأخذ بالحسبان مدة استفادها الأمر الذي يعكس المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة بصورة صحيحة وموضوعية . بمعنى أنه لا بد من التفريق بين تكاليف الموارد البشرية التي تُستنفذ في السنة المالية نفسها و تُحمل ح/ الأرباح والخسائر وبين التكاليف الأخرى للموارد البشرية التي يُستفاد منها لأكثر من سنة مالية والتي يجب أن تظهر في القوائم المالية كأصول بعد أن يتم احتساب قسط الاستنفاد على مدى سنوات الخدمة. مع الإشارة إلى أن ذلك الأمر يؤثر بشكل إيجابي في صافي الربح الذي سيظهر في قائمة الأعمال.

٣- حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لا بد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة والمتزايدة والتي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي شامل يضمن تدفق معلومات عن الموارد المالية والبشرية للمؤسسة ضمن قوائم مالية أقرب للموضوعية وأكثر انسجاماً مع مبدأ الأهمية النسبية والتوصل الفعال ومبدأ قابلية المقارنة ومع الإفصاح المحاسبي وخاصة في الشركات الصناعية التي تؤثر المنافسة في أعمالها بشكل كبير.

التوصيات :

١- إن تضمين القوائم المالية الموارد البشرية كأصل يعني ضرورة قياس إهلاك الأصل (استنفاده) وذلك من خلال قيمة الأصل وعمره الإنتاجي، ومن ثمّ احتساب قسط الاستنفاد على مدى سنوات الخدمة.

- ٢- يختلف تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعاً لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري بمعنى أنه كلما زادت نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال الكلي في المؤسسة زادت الحاجة إلى تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية.
- ٣- يمكن تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية لتحقيق مجموعة من الأغراض هي على سبيل المثال :

- تقدير العائد من الأصول البشرية منسوباً إلى الاستثمارات من هذه الأصول.
 - تحديد التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء عن بعض العمال.
 - تحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل.
 - قياس التغيير في رأس المال لأغراض ضريبة الدخل.
- ٤- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب ، وتعيين ، وتدريب ، وترقية ، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل .
- سيؤدي تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية إلى تطوير أساليب الإدارة بما ينسجم مع حاجات التطور كما يؤدي إلى تطوير الكثير من القوانين الاقتصادية والمالية كقوانين الضرائب، ومن ثمَّ سيؤدي إلى تطوير الفكر الاجتماعي للبشر وذلك من خلال النظر إليهم على أنهم عناصر تنظيمية عالية القيمة الاقتصادية وليسوا مجرد أدوات إنتاج.

قائمة الهوامش

- (١) Eric g, Fiamboltz : Human Resource Accounting , Advances in concepts, Methods and Applications by Hard covers 3,d edition (june 1999).
- (٢) أريك فلامهولز تعريب د. محمد عصام الدين زايد – د. أحمد حامد حجاج : المحاسبة عن الموارد البشرية الرياض ، المملكة العربية السعودية : دار المريخ ، ١٩٩٢
- (٣) Carme Barcons -Vilardell, Soled Admoya – Gutierrez; Antonio Somoza – Lopez, Josep Vall Verdu- Calafell, and Carlos Griful – Miquela.:
International Advances in Economic Research, Universitat Pompeu Fabra – Spin, P 386 – 394 Volume3 Number3- August1999
- (٤) Adrienne L. Gall. - University of the Pacific – Business Inolex ASAP Training and Development Journal , July 1988 v 42 n7 P20
- (٥) Lickest R. a. the Human Organization : Its Management and Value, Mc Graw – Hill Book Co.1967
- (٦) الغريب محمد البيومي : تقييم الجوانب العلمية للمحاسبة عن الموارد البشرية ، مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، جامعة الكويت : العدد الثاني ، السنة الحادية عشرة ، حزيران ١٩٨٣ .
- (٧) د. عبد الوهاب علي محمد د. عامر سعيد ياسين : محاسبة الموارد البشرية دار المريخ الرياض، المملكة العربية السعودية ، دار المريخ ١٩٨٤ .
- (٨) F.Luthans: Introduction of Management Accountingency Approach Newyork: Megroiw – Hill, 1976
- (٩) معايير المحاسبة الدولية لعام ٢٠٠٠ .
- (١٠) د. عباس شيرازي : نظرية المحاسبة ، الكويت ، ذات السلاسل ١٩٩٠
(
- (١١) JESEPH OBER LE. University of the pacific – Business Index ASAP the Magazine of Human Resources Development (July 1989) v26 n7
(b55
- (١٢) Accounting for Human Assets " Michigan state University Graduate School of Business Administration Economic , Occasional Rapor, No 14, East Landing Mich 1964
(
- (١٣) Baruch Lev and Abd Schwaryz : On the use of the Economic Concept

- of Human Capital in Financial Statements. The Accounting Review, (Joinery 1971
- R. Lee Brummet : Haman Resource Accounting... Challenge for Accountants. The Accounting Review April 1968 (١٤)
- Edwin H. Caplan and Stephen Landehich: HumanResource accounting, past, present and future, National Association of Accountants, New York, 1974 (١٥)
- Rensis Likart: The Human Organization, Its Management and value. McGraw Hill Book Company, New York 1967 (١٦)
- M . Scott Myers and Vincent S. Fiowers, A: Framework for measuring Haman Assets. California Management Review , Summer 1974 (١٧)
- Pekin Ogan: A Human Resource Value Model and Its Operationalization in a CPA Firm . Doctoral Dissertation, University of North California 1974 (١٨)
- Anthoy Perrewe Kacmar, Strdmegic : Human Resource Management, Marcourt Brace Comp.Florida, Second Edition 1996 (١٩)
- أسامة شلتوت : المحاسبة عن الأداء الإنساني ، مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، جامعة الكويت ، العدد الثامن صيف ١٩٨٧ (٢٠)
- قانون البعثات العلمية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٧٠ تاريخ ٧١/٩/٢٢ وتعديلاته حتى ٨٢/٩/١٥ (٢١)
- النظام المالي للبعثات العلمية الصادر بالقرار رقم ١٣٦/ تاريخ ١٩٧٣/٣/٢١ وتعديلاته حتى تاريخ ١٩٨٢/١٢/٣ (٢٢)
- الجدول ٥-٦-٧-٨ تم إعدادها اعتماداً على بيانات من مديرية المحاسبة في جامعة دمشق . (٢٣)

المراجع

المراجع العربية :

الكتب :

- ١- الغريب محمد البيومي : تقييم الجوانب العلمية للمحاسبة عن الموارد البشرية ، مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، جامعة الكويت : العدد الثاني - السنة الحادية عشرة ، حزيران ١٩٨٣
- ٢- د. عبد الوهاب علي محمد ، د . عامر سعيد ياسين : محاسبة الموارد البشرية دار المريخ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٩٨٤ .
- ٣- د. عباس شيرازي : نظرية المحاسبة ، الكويت ، ذات السلاسل ١٩٩٠ .
- ٤- د. فريد النجار : إدارة وظائف الأفراد وتنمية الموارد البشرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ١٩٩٨
- ٥- د. أحمد مندور رمضان : اقتصاديات الموارد الطبيعية والبشرية ، الدار الجامعي بيروت ١٩٩٠ .
- ٦- د. مرعي ، محمد مرعي : أسس إدارة الموارد البشرية ، دار الرضا ، دمشق ١٩٩٩ .
- ٧- د. جمعة ، أحمد حلمي ، خليل ، عطا الله ، الطراونة ، خالد إبراهيم : محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ١٩٩٩ .

الكتب المترجمة :

- ١- فلامهولز اريك : المحاسبة عن الموارد البشرية ، ترجمة د. محمد عصام زايد ، دار المريخ ، الرياض .
- ٢- تشارلز ، هوريجون : محاسبة التكاليف مدخل إداري ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ١٩٨٦
- ٣- معايير المحاسبة الدولية لعام ٢٠٠٠ ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان / الأردن ٢٠٠٠

الدوريات :

- ١- د. محمد أسامة شلتوت : المحاسبة عن الأداء الإنساني في حدود المنظور الإسلامي ، مجلة العلوم الاجتماعية ، العدد الثاني ، الكويت ١٩٨٧ .
- ٢- الغريب محمد البيومي : تقييم الجوانب العلمية والعملية للمحاسبة عن الموارد البشرية ، مجلة العلوم الاجتماعية - جامعة الكويت - العدد الثاني السنة الحادية عشرة حزيران ١٩٨٣
- ٣- د. القدسي سليمان : اقتصاديات الاستثمار في العنصر البشري في الكويت ، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد الثاني والثلاثون ١٩٨٢
- ٤- د. آل آدم ، يوحنا عبد : محاسبة الموارد البشرية ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ١٩٨١

القوانين والأنظمة :

- ١-قانون البعثات العلمية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٧٠ تاريخ ١٩٧١/٩/٢٢ وتعديلاته حتى ٨٢/٩/١٥ (سورية)
- ٢-النظام المالي للبعثات العلمية الصادر بالقرار رقم ١٣٦/ تاريخ ١٩٧٣/٣/٢١ وتعديلاته حتى تاريخ ١٩٨٢/١٢/٣ (سورية) .

المراجع الأجنبية :

الكتب :

- (١) Eric g, Fiamboltz : Human Resource Accounting , Advances in concepts, Methods and Applications by Hard covers 3,d edition (june 1999).
- (٢) Lickest R. a. the Human Organization : Its Management and Value, Mc Graw – Hill Book Co.1967
- (٣) F.Luthans: Introduction of Management Accountingency Approach Newyork: Megroiw – Hill, 1976
- (٤) Accounting for Human Assets " Michigan state University Graduate) School of Business Administration Economic , Occasional Rapor, No 14, East Landing Mich 1964
- (٥) Baruch Lev and Abd Schwaryz : On the use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. The Accounting Review, Joinery 1971
- (٦) R. Lee Brummet : Haman Resource Accounting... Challenge for Accountants. The Accounting Review April 1968
- (٧) Edwin H. Caplan and Stephen Landehich: HumanResource accounting, past, present and future, National Association of Accountants, New York, 1974
- (٨) Rensis Likart: The Human Organization, Its Management and value. McGraw Hill Book Company, New York 1967
- (٩) M . Scott Myers and Vincent S. Fiowers, A: Framework for measuring Haman Assets. California Management Review , Summer 1974
- (١٠) Pekin Ogan: A Human Resource Value Model and Its Operationalization in a CPA Firm . Doctoral Dissertation, University of North California 1974
- (١١) Anthoy Perrewe Kacmar, Strdmegic : Human Resource Management, Marcourt Brace Comp.Florida, Second Edition 1996

المقالات :

- (١) Carme Barcons -Vilardell, Soled Admoya – Gutierrez; Antonio Somoza – Lopez, Josep Vall Verdu- Calafell, and Carlos Griful – Miquela.:
International Advances in Economic Research, Universitat Pompeu Fabra – Spin, P 386 – 394 Volume3 Number3- August1999
- (٢) Adrienne L. Gall. - University of the Pacific – Business Index ASAP Training and Development Journal , July 1988 v 42 n7 P20
- (٣) JESEPH OBER LE. University of the pacific–Business Index ASAP the Magazine of Human Resources Development (July 1989) v26 n7 b55

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق ٢٧/٦/٢٠٠١.