



الجامعة الإسلامية-غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

# مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"

إعداد الطالب  
فضل كمال سالم

تحت إشراف

أ.د. / سالم عبد الله حلس

قدم هذا البحث استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة

١٤٢٩ هـ - ٢٠٠٨ م

قال الله عز وجل

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ"  
المجادلة: ١١

وقال سبحانه وتعالى

"وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا"  
طه: ١١٤

إهداء

## إن صلاتي ونسكي ومحياي ومماتي لله رب العالمين

إلى والدي العزيز ..... رحمة الله عليه

إلى والدتي الغالية ..... أطل الله في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية

إلى جميع إخواني الأفاضل

إلى زوجتي العزيزة

إلى أبنائي الأعزاء ..... حفظهم الله جميعاً

إلى طلبة العلم في كل مكان

أهدي هذا العمل المتواضع عرفانا ومحبة

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم النبيين والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وسلم تسليما كثيرا.

ربنا أنفعنا بما علمتنا وعلّمنا بما ينفعنا وأعطنا ولا تحرمنا وزدنا ولا تنقصنا وأرضنا وأرضى عنا أمين أمين والحمد لله رب العالمين وبعد..

يسرني في البداية أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور سالم عبد الله حلس الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة وعلى كل ما قدمه من دعم وإرشاد وتوجيه وما بذله من جهد كمي تكتمل هذه الرسالة بهذه الصورة حتى أمكن تقديمها للمناقشة داعيا الله عز وجل أن يوفقه لما فيه الخير والفائدة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة الكرام الدكتور علي عبد الله شاهين، والدكتور حمدي شحدة زعرب لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

كذلك خالص الشكر للدكتور نافذ بركات الذي قدم لي العون والمساعدة المستمرة في التحليل الإحصائي للجانب التطبيقي من الدراسة.

وأخيرا أسأل الله تعالى أن يوفق الجميع لصالح الأعمال وأن يجزيهم خير الجزاء بما تقر به عيونهم في الدنيا والآخرة.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية الكريمة
ب	الإهداء
ت	شكر وتقدير
ث	قائمة الجداول
ج	قائمة الأشكال
ح	ملخص الدراسة
١	<b>الفصل الأول: خطة الدراسة</b>
٢	١/١ المقدمة
٤	١/٢ مشكلة الدراسة
٥	١/٣ فرضيات الدراسة
٥	١/٤ أهداف الدراسة
٦	١/٥ أهمية الدراسة
٧	١/٦ منهجية الدراسة
٨	١/٧ مجتمع وعينة الدراسة
٩	١/٨ الدراسات السابقة العربية
١٤	١/٩ الدراسات السابقة الأجنبية
٢٠	١/١١ تعليق على الدراسات السابقة
٢١	<b>الفصل الثاني: مفاهيم وأسس محاسبة الموارد البشرية</b>
٢٢	٢/١ مقدمة
٢٣	٢/٢ مفهوم محاسبة الموارد البشرية
٢٤	٢/٣ تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية
٢٧	٢/٤ نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية
٣٠	٢/٥ دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية
٣٠	٢/٥/١ دوافع التفكير على مستوى المشروع

٣١	٢/٥/٢ دوافع التفكير على المستوى القومي
٣٢	٢/٦ مزايا وفوائد اعتماد محاسبة الموارد البشرية
٣٤	٢/٧ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية
٣٦	٢/٨ العناصر المترابطة المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية
٣٨	٢/٩ أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية
٤٠	٢/١٠ فروض المحاسبة عن الموارد البشرية
٤١	٢/١١ التأثير الفكري والسلوكي للمحاسبة عن الموارد البشرية
٤١	٢/١٢ الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية
٤٢	٢/١٢/١ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في التخطيط
٤٣	٢/١٢/٢ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في الرقابة
٤٣	٢/١٢/٣ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد
٤٦	٢/١٣ نظام المعلومات المحاسبي عن الموارد البشرية
٤٦	٢/١٣/١ تعريف نظام المعلومات
٤٧	٢/١٣/٢ نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
٤٨	<b>الفصل الثالث: طبيعة ومقومات الأصول البشرية واثـر الإفصاح عنها</b>
٤٩	تمهيد
٥٠	٣/١ المبحث الأول: طبيعة الأصول البشرية
٥٠	٣/١/١ مقدمة
٥٠	٣/١/٢ تعريف الأصل
٥٠	٣/١/٢/١ تعريف الأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع
٥١	٣/١/٢/٢ تعريف الأصل من وجهة نظر الإدارة
٥٢	٣/١/٢/٣ تعريف الأصل من وجهة نظر المشروع نفسه
٥٤	٣/١/٣ نظرية قيمة وتكلفة الموارد البشرية
٥٥	٣/١/٤ ماهية رأس المال الفكري
٥٥	٣/١/٤/١ تعريف رأس المال الفكري
٥٦	٣/١/٤/٢ مكونات رأس المال الفكري
٥٨	٣/١/٥ مكونات الأصول البشرية

٥٨	٣/١/٥/١ المكونات المادية
٥٩	٣/١/٥/٢ المكونات النفسية
٦٠	٣/٢ المبحث الثاني: خصائص ومقومات الأصول البشرية
٦٠	تمهيد
٦٠	٣/٢/١ معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية
٦٢	٣/٢/٢ خصائص الأصول
٦٣	٣/٢/٣ مدى توافر مقومات الأصل في الموارد البشرية
٦٣	٣/٢/٣/١ معيار الملكية
٦٨	٣/٢/٣/٢ معيار سداد الديون
٦٩	٣/٢/٣/٣ معيار القدرة الإنتاجية
٧٠	٣/٢/٣/٤ معيار الخدمات المستقبلية
٧١	٣/٢/٣/٥ القابلية للتحديد أو القياس
٧٢	٣/٢/٤ استنفاد تكلفة الأصول البشرية
٧٤	٣/٢/٥ الأصول البشرية في ظل المبادئ والفروض المحاسبية
٧٤	٣/٢/٥/١ مقدمة
٧٥	٣/٢/٥/٢ مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات
٧٦	٣/٢/٥/٣ مبدأ الإفصاح والعلانية
٧٦	٣/٢/٥/٤ مبدأ الموضوعية
٧٧	٣/٢/٥/٥ مبدأ الأهمية النسبية
٧٨	٣/٢/٥/٦ فرض الاستمرار والدورية
٧٨	٣/٢/٥/٧ مبدأ تحقق الإيراد
٧٩	٣/٢/٦ معوقات وصعوبات تأصيل الموارد البشرية
٨٢	٣/٣ المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية
٨٢	٣/٣/١ مقدمة
٨٢	٣/٣/٢ مفهوم الإفصاح المحاسبي
٨٣	٣/٣/٣ مشكلة الإفصاح عن الأصول البشرية
٨٣	٣/٣/٤ طرق الإفصاح عن الأصول البشرية

٨٤	٣/٣/٤/١ الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة
٨٤	٣/٣/٤/٢ إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية
٨٤	٣/٣/٤/٣ قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية
٨٥	٣/٣/٤/٤ الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة
٨٥	٣/٣/٥ آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية
٨٦	٣/٣/٥/١ آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية
٨٧	٣/٣/٥/٢ آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية
٨٩	<b>الفصل الرابع: القياس المحاسبي للموارد البشرية</b>
٩٠	تمهيد
٩١	٤/١ المبحث الأول: مفاهيم وأسس القياس المحاسبي والاقتصادي
٩١	٤/١/١ مقدمة
٩٢	٤/١/٢ إطار القياس المحاسبي والاقتصادي
٩٢	٤/١/٣ تعريف القياس المحاسبي
٩٤	٤/١/٤ خطوات القياس المحاسبي
٩٤	٤/١/٥ نماذج قياس القيمة في الأدب المحاسبي
٩٦	٤/١/٦ نماذج قياس القيمة في الفكر الاقتصادي
٩٧	٤/١/٧ معايير القياس المحاسبي
٩٨	٤/١/٨ مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية
٩٩	٤/١/٩ الحاجة إلى قياس وتقييم الموارد البشرية
١٠١	٤/٢ المبحث الثاني: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد علي التكلفة
١٠١	٤/٢/١ مدخل التكلفة الأصلية للموارد البشرية
١٠٣	٤/٢/٢ تكلفة الإحلال للموارد البشرية
١٠٤	٤/٢/٢/١ تكلفة الإحلال الوظيفي
١٠٦	٤/٢/٢/٢ تكلفة الإحلال الشخصي
١٠٧	٤/٢/٣ نموذج تكلفة الفرصة البديلة
١٠٩	٤/٣ المبحث الثالث: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد علي القيمة
١٠٩	٤/٣/١ نموذج الشهرة غير المشتراه لهيرمانسون
١١٣	٤/٣/٢ نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للف وسشوارتر



١١٤	٤/٣/٣ نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتزر
١١٦	٤/٣/٤ نموذج الأبعاد الخمسة لمايرز وفلورز
١١٨	٤/٣/٥ نموذج المنافع الصافية المعادلة المخصومة لأوغان
١٢١	٤/٤ المبحث الرابع: القياس السلوكي للموارد البشرية
١٢٢	٤/٤/١ نموذج ليكرت للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية
١٢٦	٤/٤/٢ نموذج ليكرت في قياس قيمة التغيير في القدرة الإنتاجية للموارد
١٢٧	٤/٤/٣ نموذج محددات قيمة الفرد لفلامهولتزر
١٣٢	<b>الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية والتحليل الإحصائي</b>
١٣٣	٥/١ منهجية الدراسة
١٣٣	٥/٢ مجتمع وعينة الدراسة
١٣٥	٥/٣ خصائص عينة الدراسة
١٣٥	٥/٣/١ معلومات تتعلق بالشركات
١٣٩	٥/٣/٢ معلومات تتعلق بمتخذ القرارات
١٤٤	٥/٤ أداة الدراسة
١٤٥	٥/٥ صدق وثبات الاستبانة
١٤٥	٥/٥/١ صدق الاستبانة
١٤٥	٥/٥/٢ صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة
١٥٠	٥/٥/٣ الصدق البنائي لمجالات الاستبانة
١٥١	٥/٥/٤ ثبات الاستبانة
١٥٣	٥/٥/٥ اختبار التوزيع الطبيعي
١٥٤	٥/٦ تحليل واختبار فقرات وفرضيات الدراسة
١٥٤	٥/٦/١ اختبار الفرضية الأولى
١٥٦	٥/٦/٢ اختبار الفرضية الثانية
١٥٩	٥/٦/٣ اختبار الفرضية الثالثة
١٦١	٥/٦/٤ اختبار الفرضية الرابعة
١٦٢	٥/٦/٥ اختبار الفرضية الخامسة
١٦٤	٥/٦/٦ تحليل محاور الدراسة مجتمعة
١٦٥	٥/٦/٧ تحليل الفروق الإحصائية لآراء عينة الدراسة

١٦٦	٥/٦/٧/١ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بمدة مزاولة النشاط
١٦٧	٥/٦/٧/٢ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعدد العاملين
١٧٠	٥/٦/٧/٣ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة برأس المال
١٧٢	٥/٦/٧/٤ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالمؤهل العلمي
١٧٤	٥/٦/٧/٥ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالتخصص العلمي لمتخذ القرار
١٧٧	٥/٦/٧/٦ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالمركز الوظيفي لمتخذ القرار
١٧٩	٥/٦/٧/٧ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعدد سنوات الخبرة
١٨١	٥/٦/٧/٨ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعمر متخذ القرارات
١٨٤	٥/٦/٨ تحليل التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب قطاعات العينة
١٨٥	النتائج
١٨٧	التوصيات
١٨٩	المراجع
١٩٧	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم	بيان الجدول	الصفحة
٤-١	حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للموارد البشرية	١١١
٤-٢	دولة الوضع الجسماني	١١٧
٤-٣	بيان بتغيرات في قيمة الموارد البشرية	١٢٠
٥-١	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة مزاولة الشركة نشاطها	١٣٥
٥-٢	توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين في الشركة	١٣٦
٥-٣	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة	١٣٧
٥-٤	توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأس مال الشركة	١٣٨
٥-٥	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	١٣٩
٥-٦	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	١٤٠
٥-٧	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	١٤١
٥-٨	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	١٤٢
٥-٩	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	١٤٣
٥-١٠	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته	١٤٦
٥-١١	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته	١٤٧
٥-١٢	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته	١٤٨
٥-١٣	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته	١٤٩
٥-١٤	معاملات الارتباط بين فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقراته	١٥٠
٥-١٥	الصدق البنائي لمجالات الدراسة	١٥١
٥-١٦	معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)	١٥٢
٥-١٧	معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)	١٥٢
٥-١٨	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف - سمرنوف	١٥٣
٥-١٩	تحليل فقرات المحور الاول	١٥٦
٥-٢٠	تحليل فقرات المحور الثاني	١٥٨
٥-٢١	تحليل فقرات المحور الثالث	١٦٠
٥-٢٢	تحليل فقرات المحور الرابع	١٦٢

١٦٤	تحليل فقرات المحور الخامس	٥-٢٣
١٦٥	تحليل محاور الدراسة مجتمعة	٥-٢٤
١٦٧	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير مدة مزاولة الشركة نشاطها	٥-٢٥
١٦٩	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير عدد العاملين في الشركة	٥-٢٦
١٧٠	اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير عدد العاملين	٥-٢٧
١٧١	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير رأس مال الشركة	٥-٢٨
١٧٣	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير المؤهل العلمي	٥-٢٩
١٧٤	اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب المؤهل العلمي	٥-٣٠
١٧٦	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير التخصص العلمي	٥-٣١
١٧٦	اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب التخصص العلمي	٥-٣٢
١٧٨	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير المركز الوظيفي	٥-٣٣
١٧٩	اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب المركز الوظيفي	٥-٣٤
١٨٠	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير سنوات الخبرة	٥-٣٥
١٨٢	نتائج تحليل التباين الأحادي حسب متغير العمر	٥-٣٦
١٨٣	اختبار شفیه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير للعمر	٥-٣٧
١٨٤	تحليل محاور الدراسة حسب قطاعات العينة	٥-٣٨

## قائمة الأشكال

رقم	بيان الشكل	الصفحة
٢-١	أثر محاسبة الأصول البشرية على النتائج النهائية لنشاط المنشأة	٣٧
٢-٢	وظائف المحاسبة عن الموارد البشرية	٣٩
٣-١	معالجة تكاليف الموارد البشرية	٧٢
٤-١	نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية	١٠٢
٤-٢	نموذج لقياس تكلفة إحلال الموارد البشرية	١٠٥
٤-٣	نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة	١١٩
٤-٤	العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري	١٢٣
٤-٥	العلاقة بين قياس التنظيم البشري والأداء	١٢٦
٤-٦	نموذج معدل لمحددات قيمة الفرد	١٢٨
٥-١	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة مزاوله الشركة نشاطها	١٣٥
٥-٢	توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين في الشركة	١٣٦
٥-٣	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة	١٣٧
٥-٤	توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأس مال الشركة	١٣٨
٥-٥	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	١٣٩
٥-٦	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	١٤٠
٥-٧	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	١٤١
٥-٨	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	١٤٢
٥-٩	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	١٤٣

## الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل 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 وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالجانب النظري من خلال مطالعة ومراجعة الكتب والرسائل الجامعية والمجلات والدوريات العلمية بما تحتويه من أبحاث ودراسات علمية قيمة ذات علاقة بالموضوع قيد الدراسة.

كذلك تم استخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

**ومن ابرز النتائج التي تم التوصل إليها:**

- 1- يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفترية والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية.
- 2- إن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير.
- 3- إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

**ومن أهم توصيات هذه الدراسة:**

- 1- ضرورة التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشأة.
- 2- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس في إطار نظام محاسبي شامل.
- 3- الاهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المنشآت بقياس رأس مالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية .

## Abstract

This research aims to study and analyze the importance given to accounting measurement and disclosure for the cost of human resources and the impact caused on the financial decision-making in major companies operating in Gaza Strip in order to direct more attention to this human element, which is one of the most productive resources in Modern companies.

To achieve objectives of this study , a researcher using analytical descriptive approach, where the descriptive approach has been used to obtain data and information on the theoretical side through reading and reviewing books, theses , journals and periodicals, including scientific content of research and scientific studies related to the value of the subject under study.

Further analytical method was used to obtain the primary data through research in the side of applied distribute questionnaires to study some search items, and compile the necessary information in question, and then unloading and analyzed using SPSS and use appropriate treatments and statistical tests to reach to value evidence and indicators that support subject of study.

### **The most important conclusions reached**

- 1 - Companies have acceptable interest in data of human resources but that there was negligence book entrance and organization records of the accounting measurement for human
- 2 - The capitalize human assets and disclosure provides more objectivity, credibility and confidence of the data contained in the financial reports .
- 3- The providing information on the economic value of the human assets Increase more administration efficient in control and in the optimal utilization of exploitation that achieves maximum productivity.

### **The most recommendations of this study**

- 1 - Need to differentiate between expenses that are Current expenses charged to the same period and those that must be capitalized and appear within the items of company assets.
- 2 - The need for formal policies and procedures for the application of human resource accounting and preparation analytical , statistical and accounting records for registration and measurement in framework of a comprehensive accounting system.
- 3 - Interest in issuing an accounting standard required companies measuring their human capital to bridge the gap between market value and book value.

# الفصل الأول

## خطة الدراسة



## ١/١ المقدمة Introduction

يعتبر العنصر البشري أساس ومحور كل المجتمعات الإنسانية بلا استثناء، وأن جميع الأنظمة التي يتعامل معها المجتمع الإنساني تعتمد بشكل رئيس على العنصر البشري بشكل مباشر أو غير مباشر.

تتفق منشآت الأعمال أموالاً كبيرة خلال القيام بعملية اختيار وجذب وتدريب وتأهيل وتعيين الأفراد، وهذه الأموال يتم إنفاقها على شكل استثمارات Investments في البشر وهي مبالغ قد تفوق ما يتم إنفاقه على الاستثمارات في الآلات والتجهيزات والأصول الثابتة الأخرى (القاضي و حمدان، ٢٠٠١، ص ١٣٥).

إن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها على اعتبار أن العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع، والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة، والإنسان لما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية والربحية والتقدم في المشروع الاقتصادي.

وتتجلى أهمية الموارد البشرية في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية من خلال التأثير على القيمة السوقية Market Value لتلك الوحدات الاقتصادية، من حيث مساهمتها في العمليات الاقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على استمرارية تلك الوحدات في أداء مهامها، وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها، وبالتالي يصبح من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الاستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات مباشرة بشأنها (جابر، ٢٠٠٧، ص ٣٠).

يمثل موضوع الموارد البشرية Human Resources أحد المجالات البحثية التي اهتم بها المتخصصون في أكثر من علم واحد من العلوم الاجتماعية، فعلماء الاقتصاد والإدارة بالإضافة إلى المحاسبة تناولوا موضوع الموارد البشرية من العديد من الجوانب، ولكل من هذه

العلوم تحليلاته الخاصة وفق الأطر المفاهيمية والنظريات التي تمثل أساس تلك العلوم عبر العصور.

ويعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية (Human Resource Accounting) من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، حيث أن تاريخ المحاسبة عن الموارد البشرية في الفكر المحاسبي يرجع إلى عقد الستينيات من القرن العشرين، التي تمثل بداية اهتمام علماء المحاسبة بالإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، ومنذ ذلك الحين دخل موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية مراحل متعددة وصولاً إلى ظهور بعض الأبحاث التي تناولت أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية و الإدارية على مستوى الإدارة التنفيذية والإدارة العليا وقرارات المستثمرين، حيث تناولت الكثير من البحوث العلمية في المحاسبة موضوع محاسبة الأصول البشرية بالعرض والتحليل النظري والتطبيق العملي وخلصت بان المحاسبة عن الأصول البشرية تؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بأعمال المنشأة. (حسبو، ١٩٨١، ص ٣٥)

**American Accounting Association (A.A.A)** هذا وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية

المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات" (AAA, Committee on Human Resource accounting, 1973, P.169)

في حين عرفها أستاذ المحاسبة فلامهولتز (Eric G. Flamholtz) في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية كالاتي: تعدّ الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختبار أو تأهيل 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، (فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٥).

ورغم أن ازدهار هذا المجال البحثي في أدبيات الفكر المحاسبي كان خلال العقود القليلة الماضية إلا أن الاستفادة قد زادت وأصبحت ذات أهمية كبيرة في الوقت الحالي خصوصاً أن التقدم التكنولوجي وتطور عالم المعلومات والاتصال يعتمد وبشكل كبير جداً على العنصر البشري ذو الكفاءة والمهارة العالية الذي يستحق أن يعتبر أصلاً استثمارياً جدير بالاهتمام والمحافظة، وبالتالي يستحق النظر في تحديد مدى أهمية عملية القياس والإفصاح و المعالجة

المحاسبية للنفقات والتكاليف التي تتعلق بالعنصر البشري في الشركات والمؤسسات ومنشآت الأعمال التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في نشاطاتها مثل المؤسسات الخدمية والتعليمية ومؤسسات تكنولوجيا المعلومات وشركات المحاسبة والتدقيق.

وحيث إن العديد من المؤسسات والشركات في قطاع غزة تعتمد في إنتاج منتجاتها الأساسي على خدمات العنصر البشري، وأن المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية توفر المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، لذا كان من الأهمية إجراء دراسة بهدف البحث في مستوى الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في المنشآت والمؤسسات العاملة في قطاع غزة وإظهار مدى التأثير التي تحدثه على عملية اتخاذ القرارات المالية وذلك من أجل العمل على تحسين جودة تلك القرارات وتصويبها نحو الاتجاه الصحيح .

## ١/٢ مشكلة الدراسة Study Problem

إن من أهم أهداف المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية هو تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المالية والإدارية المتعلقة بالعنصر البشري في المنظمة، ( علي، ١٩٩٧، ص ٣٠٠ )، ومن أجل الاهتمام بقياس وتقييم هذا العنصر وبيان مدى الأهمية التي يتمتع بها داخل المنظمة يبرز السؤال الرئيس التالي:-

ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في قطاع غزة؟. ويتفرع منه الأسئلة التالية وهي:-

- هل هناك إدراك ووعي لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية والإفصاح عنها؟.

- هل تحظى عملية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية باهتمام متخذي القرارات والموظفين ذوي الشأن في المؤسسة؟.

- هل تقوم الشركات المساهمة في قطاع غزة بإجراءات تأصيل نفقات الموارد البشرية؟.

- هل عملية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية لها تأثير على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة؟.

## ١/٣ فرضيات الدراسة Study Hypotheses

تتطلب عملية البحث عن إجابات لمشكلة الدراسة وضع عدة فرضيات تتمثل في الآتي:-

- ١- لا يوجد إدراك لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية.
- ٢- لا تحظى عملية قياس الموارد البشرية باهتمام متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة.
- ٣- لا تولي الإدارة في الشركات المساهمة في قطاع غزة أهمية لعملية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.
- ٤- لا تقوم الشركات المساهمة في قطاع غزة بإجراءات تأصيل نفقات وتكاليف الموارد البشرية.
- ٥- لا يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة.
- ٦- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لصفات أفراد العينة.

## ١/٤ أهداف الدراسة Study Objectives

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية من خلال إبراز مفهوم وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس وطرق التقييم، وبيان مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة، ويمكن تلخيص أهم أهداف الدراسة فيما يلي:-

١. بيان ماهية و أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.
٢. التعرف على فوائد ومزايا وأهداف عملية المحاسبة عن الموارد البشرية.
٣. تحليل ومناقشة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لرسملة نفقات الموارد البشرية ومدى انطباق خصائص الأصول على الموارد البشرية ومعاملتها كأصل من الأصول.
٤. بيان كيفية قياس الموارد البشرية وأساليب تقييمها وطرق الإفصاح عنها في التقارير المالية.

٥. التعرف على مستوى الإدراك والوعي لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة لأهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية.

٦. بيان مدى اعتماد الشركات المساهمة على المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في اتخاذ القرارات المالية ومدى تأثيرها على تلك القرارات.

## ١/٥ أهمية الدراسة Study Importance

تأتي أهمية الدراسة من حيث تناولها موضوعاً محاسبياً معاصراً مهماً، حيث أن هذه الدراسة -حسب علم الباحث- تعتبر من أوائل الدراسات التي سيتم إجرائها وتطبيقها على الشركات المساهمة في قطاع غزة والتي تتناول قضية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية، ذلك أن المنشآت الاقتصادية الحديثة تعتمد في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري، فكفاية وفعالية وكفاءة العامل البشري تعد عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في المنشآت الحديثة المتقدمة، لذلك من الأهمية توجيه إدارات المنشآت الاقتصادية وخاصة تلك التي تعاني نقص في الموارد البشرية وتعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في أعمالها إلى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وإظهار مدى تأثيرها على القرارات.

إن الإدراك والوعي لأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية والاستخدام الفعال لمدخل محاسبة الموارد البشرية من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الاهتمام بعملية تأصيل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فعالية وكفاءة أداء المنظمة وإشباع حاجات تلك الموارد ومساعدة المتخصصين والمستويات الإدارية على إدارتها بكفاءة وتحسين نوعية القرارات المالية المتعلقة بها، وتوجيه الاهتمام نحو التركيز على أهمية العاملين كمورد وليس كعوامل إنتاجية، واعتبار تكاليف العنصر البشري كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للمنظمة في شكل زيادة في إنتاجيتها، حيث إن السبيل لتطوير الوحدة الاقتصادية في عصر التكنولوجيا الحديثة هو الاستخدام الأمثل للموارد البشرية .

## ١/٦ منهجية الدراسة Study Methodology

### ١/٦/١ منهج الدراسة:

تحاول الدراسة التعرف على مدى الإدراك لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية مع بيان تأثير ذلك على اتخاذ القرارات المالية؛ لذلك فإن المنهج الوصفي التحليلي يعتبر المنهج المناسب لموضوع وطبيعة الدراسة، حيث يعرف المنهج الوصفي بأنه محاولة الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق، علماً بأن دراسة الحالة تعتبر أحد أقسام المنهج الوصفي (الرفاعي، ١٩٩٨)، وهذا ينطبق على طبيعة الدراسة.

### ١/٦/٢ مصادر جمع البيانات:

أ- المصادر الأولية: تم الاعتماد على تجميع البيانات من مجتمع الدراسة، وذلك من خلال الاستبانة والمقابلات الشخصية.

ب- المصادر الثانوية: تم تجميع البيانات من الدراسات السابقة والكتب والمراجع العلمية والدوريات والأبحاث المحكمة العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

### ١/٦/٣ أدوات جمع البيانات:

أ- الإستبانة ( قائمة الاستقصاء ): تمثلت في إعداد قائمة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة تدور حول أبعاد وجوانب المحاسبة عن الموارد البشرية المختلفة لقياس مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة والتعرف على مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات المالية في المنظمة، وتم عرض الاستبانة على عدد من الأساتذة المختصين والمحكمين، حيث تم الأخذ بأرائهم ومقترحاتهم من خلال إجراء التعديلات اللازمة على بعض البنود، كما تم عرض الاستبانة قبل توزيعها على مجموعة من متخذي القرارات في الشركات لمعرفة مدى فهمهم و استيعابهم للأسئلة ومدى وضوح مدلولاته، وتم استخدام معيار ليكرت الخماسي في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة .

ب- المقابلات : تم إجراء بعض المقابلات مع مجموعة من متخذي القرارات وموظفي الشركات لأخذ آرائهم حول ما يطبق وما لا يطبق من سياسات وإجراءات تعكس عملية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية داخل بيئة العمل في الشركة.

### ١/٧ مجتمع وعينة الدراسة Study Sample

يتكون مجتمع الدراسة من فئات متخذي القرارات ( أعضاء مجلس الإدارة ، المدراء الماليون والإداريون، رؤساء أقسام المحاسبة، رؤساء أقسام شئون الموظفين ) في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة البالغ عددها ١٨٢ شركة، (دليل الغرفة التجارية لمحافظات قطاع غزة ٢٠٠٨).

وتم اختيار عينة الدراسة من الشركات والمؤسسات التي يعمل بها (١٠) موظفين فأكثر ويبلغ رأسمالها مائة ألف دولار ( ١٠٠٠٠٠٠ \$ ) فأكثر حيث بلغ عددها ( ١٠٠ ) شركة، أي ما يمثل أكثر من ٥٠% من مجتمع الدراسة، حيث توزعت عينة الدراسة على مختلف قطاعات الأعمال الخدمية والصناعية والتجارية والتكنولوجية والإنشائية والتي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير في إنتاج منتجها النهائي.

## ١/٨ الدراسات السابقة العربية Arabic Previous Studies

١- دراسة ( سعادة، ١٩٧٧ ) بعنوان :

### تحديد قيمة الموارد البشرية

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مزايا وعيوب تحديد قيمة الموارد البشرية من خلال مناقشة الأبحاث السابقة التي تناولت هذه القضية وتقييم طرق قياس قيمة الموارد البشرية، وقد أوضحت تلك الدراسة الطرق والأساليب التي يتم بموجبها قياس وتقييم الموارد البشرية مع بيان مميزات وعيوب كل طريقة والانتقادات الموجهة لها، كما بينت الدراسة الأساليب والنماذج الرياضية الخاصة بتقييم الموارد البشرية المعتمدة على نظرية القيمة الاقتصادية، كذلك أوضحت الدراسة المشاكل التي كانت تعترض الباحثين خلال عملية تقييم وقياس العنصر البشري والطرق التي تم اقتراحها لعلاج كل مشكلة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الاعتراضات الموجهة لتحديد قيمة الموارد البشرية لا يمكن أن تصمد أمام المنافع والمزايا العديدة والقيمة لهذا النظام.

٢- دراسة ( عبد العال، ١٩٨١ ) بعنوان:

### تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية.

جاءت هذه الدراسة من أجل تقييم النتائج المتضاربة والمتفاوتة للدراسات والأبحاث التجريبية التي تناولت مسألة تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية ومعرفة أسباب ذلك التضارب وذلك بهدف وضع نموذج أو إطار موضوعي منهجي يمكن أن يكون ملائماً بشكل مناسب من أجل إظهار تأثير عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية على القرارات المالية في المؤسسة، حيث أكدت الأبحاث التجريبية على وجود تأثير للقياس المحاسبي للموارد البشرية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

٣- دراسة ( مطر، ١٩٨٢ ) بعنوان:

### المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي.

أوضحت هذه الدراسة المبررات التي تدعو إلى رسملة تكلفة الموارد البشرية والى أي مدى يمكن اعتبار ومعاملة الموارد البشرية كمعاملة الأصل، كما بينت المزايا والآثار الإعلامية المترتبة على رسملة نفقات وتكاليف الموارد البشرية وذلك سواء في التقارير المالية الخارجية أو التقارير المالية الداخلية، كذلك تعرضت الدراسة إلى أساليب تقويم الأصول البشرية من خلال أمثلة وتطبيقات عملية، وأخيراً أوصت الدراسة بضرورة توقف المحاسبين عن معالجة



الاستثمارات في الأصول البشرية معاملة المصروفات إنما يتوجب معالجتها على أساس استثمارات رأسمالية، وهذا يستوجب الاهتمام بضرورة وجود نظام محاسبي للموارد البشرية في المؤسسة.

#### ٤- دراسة (نمر، ١٩٨٢) بعنوان:

##### الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مفهوم الموارد البشرية في كل من الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي وذلك بغرض الإجابة على التساؤلات التالية:

هل يمكن معالجة الموارد البشرية للمشروع كأصول لها قيمة نقدية؟ وبالتالي إدراج هذه القيم في القوائم المالية؟.

ما هو تأثير البيانات الخاصة بالموارد البشرية على كل من القرارات الداخلية والخارجية؟

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك قبولاً نظرياً للأصول الإنسانية من وجهة النظر الاقتصادية في حين هناك خلاف على قبولها من وجهة النظر القانونية، كما أظهرت الدراسة أن اقتراح أي طريقة لقياس الموارد الإنسانية يرتبط بشكل وثيق بالهدف من القياس فنماذج القياس لأغراض التقارير الداخلية تختلف عن طرق القياس لأغراض التقارير الخارجية.

#### ٥- دراسة (معروف، ١٩٨٦) بعنوان:

##### تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية.

كان الهدف من هذه الدراسة مناقشة وتحليل الطرق والأساليب التي يتم بموجبها تقييم الأصول بصفة عامة ومن ثم تطبيق هذه الطرق لتقييم الموارد البشرية باعتبارها تمثل أصولاً في المنشأة، ومن ثم الحكم على مدى ملاءمتها، كما قامت الدراسة بإجراء تحليل على النماذج الرياضية المستخدمة في تقييم الموارد البشرية وإظهار درجة التباين والاختلاف في النتائج باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي في قياس درجة الثقة.

## ٦-دراسة ( فتوح، ١٩٩٩ ) بعنوان:

### مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العقبات التي تواجه قضية الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج الهامة التي تبين مدى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية ومن ابرز النتائج التي توصلت إليها أن المحاسبة عن الموارد البشرية تساعد المتخصصين في الموارد البشرية على إدارة واستخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفاعلية، وأنها تمد المستخدمين لها بالمعلومات الهامة عن تكاليف التدريب والاستقطاب والاستخدام والتقييم والمحافظة على الموارد البشرية، كما بينت الدراسة إلى أن معالجة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي يجب أن يتم وفقا لنفس المعالجة التي تطبق على الأصول الأخرى، حيث أن قيمة الفرد بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية والمتوقع أن يقدمها.

## ٧-دراسة ( حمادة، ٢٠٠٢ ) بعنوان:

### القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس رأس المال البشري وبيان أثره في القوائم المالية، مع توضيح كيفية الإفصاح عن قيمة وتكلفة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق العملي لأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن المحاسبة عن الموارد البشرية تضمن الاستغلال الأفضل لتلك الموارد في حال معاملتها كأصول، وان استبعادها من قائمة المركز المالي يعتبر قصورا في الوظيفة المحاسبية والإدارية، كذلك ربطت الدراسة قيام المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها المثالي بضرورة وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية للمنشأة ضمن قوائم مالية ذات موضوعية وثقة ومصداقية.

## ٨-دراسة ( مسعود، ٢٠٠٤ ) بعنوان:

### محاسبة الموارد البشرية

أوضحت هذه الدراسة ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق، وبيّنت أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازالت تعترضها الكثير من المشاكل، رغم انه بدأ واضحا ضرورة إظهار الأصول البشرية بالقوائم

المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية، كذلك أكدت الدراسة على الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في عملية إعداد موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عملية الاستقطاب والتدريب والاختيار، كما بينت مدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفة وقيمة العنصر البشري في التنظيم.

#### ٩- دراسة ( محمد، ٢٠٠٥ ) بعنوان:

#### إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية.

هدفت تلك الدراسة إلى علاج القصور الذي افقد المحاسبة القومية جزءا كبيرا من أهميتها نتيجة لعدم إظهارها لجهود الأفراد والمجتمع وإنفاقه على الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول الثابتة للمجتمع، وسعت الدراسة إلى إثبات أن جزء من الإنفاق على القوى البشرية لا يعتبر إنفاقا جاريا واستهلاكيا، بل يعتبر إنفاقا رأسماليا واستثماريا، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن استخدام أسس ومفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية من أجل إعداد الحسابات القومية يؤدي إلى أن تصبح المحاسبة عن الموارد البشرية القومية أداة أكثر فاعلية للرقابة على تنمية الخطة وتقييم الأداء للقطاعات الاقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالموارد البشرية، كذلك إظهار قيمة الاستثمار في الموارد البشرية كإضافات لرأس مال كل قطاع في بند مستقل تحت مسمى أصول معنوية أو موارد بشرية، وهذا الاعتراف بالإنفاق الاستثماري في الموارد البشرية يعتبر بمثابة إضافة إلى ثروة المجتمع وزيادة الطاقة الإنتاجية، خاصة في الوقت الحالي الذي اهتمت فيه كل حكومات العالم بإعداد الكوادر البشرية لمواجهة تحديات العصر الحديث.

#### ١٠- دراسة ( الجندي، ٢٠٠٥ ) بعنوان:

#### قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة.

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة بناء نموذج يهدف إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري من خلال الفهم الواضح لمكونات رأس المال الفكري وبيان الأهمية المتنامية له كعنصر متميز وهام ضمن منظومة متكاملة لإدارة وتقييم العنصر البشري وخلق القيمة الحقيقية له، كما تناولت الدراسة صعوبات قياس وتقييم هذا العنصر والنماذج التي اقترحت في الفكر المحاسبي بهذا الصدد سواء العامة أو الخاصة، كما بينت الدراسة أن عدم تضمين الأصول البشرية والمعرفية والمعنوية التي لها أثر على الأداء المستقبلي في التقارير الخاصة بالمنشأة

يجعل هذه التقارير ذات دور ضئيل في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وقامت الدراسة ببناء نموذج مقترح لقياس وتقييم رأس المال الفكري مما قد ينعكس بالتالي على الاقتراب من إيجاد قيمة عادلة وصحيحة لقيمة المنشأة.

#### ١١ - دراسة ( المفرجي، ٢٠٠٦ ) بعنوان:

##### تحليل معطيات العلاقة الارتباطية بين نظام معلومات الموارد البشرية ورأس المال الفكري

أجريت هذه الدراسة على عدد من العاملين في الجامعات والكليات والمعاهد في بغداد وقد هدفت إلى التعريف بالمفاهيم والأبعاد الأساسية لكل من نظام معلومات الموارد البشرية ورأس المال الفكري مع تحديد مستوى كل منهما في المؤسسة ومن ثم تحليل معطيات العلاقة الارتباطية بينهما للوصول إلى الفروق المعنوية بين إجابات أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المفيدة أهمها أن نظام معلومات الموارد البشرية هو نظام فرعي من نظام المعلومات الإدارية يهدف إلى توفير معلومات لعدة جهات لغرض صنع القرارات الإستراتيجية، كذلك بينت الدراسة أن الاتجاهات الحديثة تميل إلى الاهتمام بالموجودات الفكرية أكثر من الموجودات المادية، حيث أن الموجودات الفكرية هي التي تعظم الموجودات المادية.

#### ١٢ - دراسة ( جابر، ٢٠٠٧ ) بعنوان:

##### تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات في المنظمة الاقتصادية للمساعدة في تنظيم البيانات وتشغيلها لإخراجها كمنتج في صورة معلومات يمكن أن تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية بما يخص الموارد البشرية، وقد خلصت الدراسة إلى عدة استنتاجات أهمها أن نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يعتبر احد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، وأن تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية، كما بينت الدراسة أن الشركات في الدول الغربية اهتمت بالاستثمار بكثافة في العنصر البشري حيث انه هو الذي يستطيع إيجاد حلول إبداعية في مجال الإنتاج، كذلك بينت الدراسة أن الموارد البشرية هي ثروة ليست فقط للشركات والمؤسسات، وإنما للدولة نفسها وكلما تم الارتقاء بمهاراتها أدى ذلك إلى المساهمة في التقدم الاقتصادي.

١٣- دراسة ( الجعدي، ٢٠٠٧ ) بعنوان :

دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة " رسالة ماجستير "

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وإلى ضرورة إبداء الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات وخاصة فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية ببياناتها، وخلصت الدراسة إلى نتائج تفيد بعدم توفر أنظمة محاسبية لدى الجامعات في قطاع غزة يمكن أن تلبي متطلبات المحاسبة عن الموارد البشرية، وبالتالي عدم الاستفادة من البيانات المتوفرة في عملية تخطيط واستخدام الموارد البشرية بشكل كفاء، وكذلك عدم الاستفادة من تلك المعلومات في دعم القرارات الإدارية، علما بأن الدراسة خلصت أيضا إلى أن هناك وعي لدى المسؤولين في الجامعات لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.

١/٩ الدراسات الأجنبية.

١- دراسة (Brummet & Flamholtz & Pyle 1968) بعنوان:

### **Human Resource Measurement- A Challenge for Accountants.**

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد نموذج وطريقة معينة يمكن من خلالها قياس القيمة الاقتصادية للعنصر البشري العامل بحيث تأخذ في الاعتبار المنفعة الاقتصادية للمورد البشري، وقد توصلت الدراسة إلى مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تقوم على أسس التنبؤ بالإيرادات المستقبلية المتولدة من خدمات كافة الأصول المملوكة والعاملة في المنظمة وحسم تلك الإيرادات وتوزيع هذا المبلغ نسبيا على كل الأصول ومنها الموارد البشرية.

٢- دراسة (Flamholtz, 1972) بعنوان:

## **Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations.**

كان الغرض من هذه الدراسة وضع إطار نظري يوضح طبيعة ومحددات قيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة وبيان وتشخيص العوامل التي تؤثر على قيمة الأفراد داخل التنظيم الرسمي وقد توصلت الدراسة إلى وضع وتصميم ما يسمى "نظرية قيمة الموارد البشرية" التي تعتمد على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسيكولوجية، ومن خلال الدراسة تم تصميم نموذج يبين محددات قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة بما فيها محددات عناصر القيمة المشروطة المتمثلة في مهارات ومستوى نشاط الفرد وكذلك المحددات التنظيمية الأساسية المتمثلة في دور الفرد في المنظمة وطبيعة مكافآته من التنظيم ويشرح علاقاته المتبادلة، ومن أهم إضافات هذا النموذج هو ما يتضمنه من أن قيمة الفرد هو ناتج من خصائص الشخص نفسه وخصائص المنظمة أيضا.

٣- دراسة (Baker, 1974) بعنوان:

## **The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting.**

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء عدة تطبيقات نظرية لبيان الجدوى ومستوى المنفعة من وراء تطبيق نظام المحاسبة عن المحاسبة عن الموارد البشرية ومدى تأثير معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية على التقارير المالية والأهمية التي يمثلها وجود رصيد للأصول البشرية في القوائم المالية وذلك من خلال استعراض معظم الدراسات التي بحثت في موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد توصلت الدراسة إلى أن قيمة الأصول البشرية هي ذات أهمية يفوق أهمية الأصول غير البشرية وأن الموارد البشرية تلعب دور يفوق الدور الذي تلعبه الأصول المادية في تحقيق أهداف المنظمة ورفع كفاءتها وتقديمها ونجاحها.

٤- دراسة (Ogan, 1976) بعنوان:

## **A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations.**

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد نموذج لقياس تكلفة الموارد البشرية بحيث تأخذ في الاعتبار التكاليف التي تتكبدها المنشأة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد ذلك أن الأساليب السابقة

المستخدمة في القياس كانت قد تجاهلت هذه التكاليف، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى وضع نموذج جديد يتضمن بشكل صريح النفقات التي تتحملها المنظمة عند الاحتفاظ بالموارد البشري وقد راعت الدراسة لجانبى التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في المنظمة.

٧- دراسة ( Powell & Sciuolo & Mattson, 1976 ) بعنوان:

### **Human Resource Accounting: Why The Delay?**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة بعض الجوانب المفاهيمية للمحاسبة عن الموارد البشرية، وتلخيص بعض تجارب الشركات التي قامت بتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية ، وذلك من أجل التوصل إلى بعض الاستنتاجات عن العوامل التي قد تسبب التأخير في تنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، وخلصت الدراسة إلى أن من أهم عوامل تأخير استخدام وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية هو الضعف في مفهومها لدى الشركات، كما خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات من أجل انتشار استخدام المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال تسخيرها لخدمة أغراض داخلية.

٦- دراسة ( Houghton , 1980 ) بعنوان:

### **The Financial Reporting of Human Resource Valuations**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ثلاث من أساليب قياس وتقييم الموارد البشرية وهي طريقة تكلفة الشراء، طريقة تكلفة القيمة الاستبدالية، وطريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ، وأوضحت الدراسة أن القيمة الاقتصادية للمنظمة تتحدد بناء على القيمة الاقتصادية للعنصر البشري، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود تشابه كبير بين عملية قياس الموارد البشرية وبين عملية تأجير الأصول لذا فإن أسباب اقتصادية تدعو إلى معالجة تقييم الموارد البشرية والإفصاح عنها بنفس الطريقة التي يتم بها عملية المعالجة والإفصاح عن الأصول المستأجرة.

٧- دراسة ( Flamholtz & Searfoss & Coff, 1988 ) بعنوان:

### **Developing Human Resource Accounting as a Human Resource Decision Support System.**

تم تطبيق هذا البحث على مؤسسة ( Touche Ross & Co. ) وهي من أكبر ثماني مؤسسات دولية في مجال أعمال التدقيق والاستشارات المالية وذلك بهدف قياس التكلفة الاستبدالية للوظائف التي يشغلها مدققي الحسابات الرئيسيين وكذلك قياس القيمة الاقتصادية لكل موظف في كل وظيفة في المؤسسة من خلال استخدام نموذج تقييم المكافآت ومن ثم استخدام

هذين النموذجين في القياس في تصميم نظام محوسب للتعامل مع تكاليف وتقييم الموارد البشرية، وقد توصلت الدراسة إلى وضع نظام محاسبة للموارد البشرية في المؤسسة يعمل على تحليل إمكانيات الموظفين وله القدرة على تحديد تكاليف الاستبدال للموظفين من ذوي المراتب العليا وحساب القيمة الاقتصادية لكل موظف يعمل في المؤسسة.

#### ٨- دراسة ( Dawson, 1994 ) بعنوان

### **The Use of a Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting.**

الهدف من البحث هو استكشاف العلاقة بين قياس قيمة الموظفين وتكلفة الحصول عليهم من خلال تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية وتطبيق نموذج تقييم المكافآت العشوائية على مجموعة من الأقسام التنظيمية وذلك بواسطة جمع وتطبيق البيانات اللازمة لاحتساب القيمة ومن ثم التطبيق باستخدام كل نموذج على حده، وقد ركز البحث على معرفة المنطق الذي يستخدمه متخذو القرارات في تحديد والوصول إلى البيانات، وقد توصل البحث إلى أن نموذج تقييم المكافآت يأخذ في الاعتبار عدم كفاية ظروف سوق العمل الداخلية في حين أن نموذج التكلفة الاستبدالية يأخذ في الاعتبار ظروف سوق العمل الخارجية، أما في حالة وجود سوق عمل كفو فإن كلا النموذجين لا يختلفان، وأن استخدام نموذج تكلفة الاستبدال يمكن أن يخفض التكاليف المترتبة على استبدال الموظفين.

#### ٩- دراسة ( Soledad, 1999 ) بعنوان:

### **Human Resource Accounting**

قدمت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في المنظمات ومنشآت الأعمال بطريقة منهجية، وذلك من خلال تحليل وتسجيل التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية، كما أكدت على إمكانية إدراج تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول كما هو الحال بالنسبة لباقي البيانات المالية الأخرى، وقد ركزت الدراسة على معالجة تكاليف التدريب ودراسة البدائل المختلفة حول تسجيلها، وبعد عرض وتحليل مفصل لها توصلت الدراسة إلى أن تكاليف التدريب يمكن أن يتم معاملتها بطريقة مماثلة للطريقة التي يعامل بها أي حساب من حسابات الأصول الرأسمالية، كذلك ألقت الدراسة الضوء على طرق معالجة وتسجيل التعويضات ومكافآت ترك العمل مع الاقتراح بضرورة تسجيلها كنفقات استثمارية رأسمالية وليس كمصاريف جارية.



١٠ - دراسة (Nour & Agarwal & Shakir, 2002) بعنوان:

### **Human Resource Accounting (H.R.A.) Practices, A Suggested Model for Arithmetic Procedures.**

سعى هذا البحث إلى تطبيق النماذج المتوفرة لقياس وتقييم الموارد البشرية على ثلاث من الشركات الأجنبية المختارة بهدف بيان الصعوبات والمعوقات المرافقة لكل نموذج وذلك من أجل تطوير نموذج مقترح بحيث يصبح صالحاً للتطبيق في البيئة المحلية الأردنية ومن هنا نجد أن البحث قام باستعراض غالبية الطرق التي وضعت لقياس وتقييم الموارد البشرية وفي نهاية البحث تناول البحث عملية تطوير نموذج لقياس وتقييم الموارد البشرية بالشكل الذي يتلافى السلبيات التي عانت منها النماذج السابقة بحيث يتم التركيز على العناصر الأهم في عملية القياس والتقييم للموارد البشرية بدلاً من العناصر التي ليس لها تأثير أو يصعب توفير متطلباتها ضمن الشركات والمؤسسات المحلية.

١١ - دراسة ( Herman, 2005 ) بعنوان:

### **A human Resource Accounting Transmission: Shifting From Failure to A Future.**

سعت هذه الدراسة إلى عرض مواقف واستنتاجات العلماء حول فرضية فشل مدخل الأصول بالتطبيق على محاسبة الموارد البشرية، وعرضت الدراسة نموذجاً لتقييم الموارد البشرية يعتمد على قياس المسؤوليات التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب وتوظيف الفرد، حيث أن هذا المدخل يسمح بتوفير المزيد من المعلومات المالية، وتوقعت الدراسة حدوث تحسن على عملية القياس المحاسبي للأصول البشرية وهذا راجع إلى زيادة الاهتمام من قبل الجهات الخارجية بالتقارير الخاصة بالأصول البشرية، وقد شدد الكاتب على ضرورة تعديل القواعد المحاسبية لكي تتيح إظهار قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم المالية.

١٢ - دراسة ( Flamholtz, 2005 ) بعنوان:

### **Conceptualizing and Measuring The Economic Value of Human Capital.**

قامت هذه الدراسة بعرض عدد من المفاهيم المختلفة ذات الصلة برأس المال البشري، حيث بينت أن رأس المال البشري يتكون من ثلاثة أنواع تتمثل في القيمة الاقتصادية في الأفراد،

القيمة الاقتصادية للجماعات أو الفرق، والقيمة الاقتصادية لمجموع الموارد البشرية في المنظمة، كما بينت الدراسة أن رأس المال الفكري والبشري هو مكون رئيسي من مكونات الموارد البشرية التي ينبغي القيام بالمحاسبة عنها وقياسها وأن له دور كبير في نجاح المشروع وتأثير هام على الأداء المالي.

١٣- دراسة (Wang & Zhang & Wang, 2006) بعنوان:

### **Human Capital Accounting and The System of National Accounts Extension .**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الأهمية النسبية لنظام المحاسبة عن رأس المال البشري في الحسابات القومية، وأظهرت الدراسة أن إدراج قيمة رأس المال البشري في إطار نظام الحسابات القومية سوف يعمل على تحقيق مساهمة في اتجاه زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة، كما تعرضت الدراسة لأهم التغيرات التي تحدث في المدخلات والمخرجات للحسابات القومية عند قياس وتقييم الأصول البشرية - التي تم تقسيمها إلى نوعين رأس المال البشري مثل العمال ورأس المال الفكري مثل المدراء والعلماء - وإدخالها ضمن الحسابات القومية.

## ١/١٠ تعليق على الدراسات السابقة

حرصت معظم الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية وتقييم مدى ملاءمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت في أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية، وأكدت مختلف الدراسات إلى الاهتمام المتزايد بعملية المحاسبة عن الموارد البشرية حيث أشارت مختلف الدراسات إلى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية والكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة وفعالية، ومن الملاحظ أن الدراسات السابقة لم تتفق على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن أن يمثل النموذج الموضوعي الملائم لتقييم وقياس الموارد البشرية وبالتالي فإن عدم الاتفاق أدى إلى اختلاف في تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على القرارات المالية والإدارية حسب طريقة القياس المستخدمة.

إن الدراسات السابقة قد تم إجراءها في عدد من الدول العربية والأجنبية، ولاشك أن بيئة الأعمال في قطاع غزة تختلف عن غيرها في الدول الأخرى، لذا فإن هذه الدراسة تعتبر من أوائل الدراسات التي سوف يتم إجراءها على مستوى المنشآت والوحدات الاقتصادية في قطاع غزة وذلك من أجل الوصول إلى مستوى الأهمية التي تحظى بها عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة ودرجة الاعتماد على بيانات الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات الخاصة بالعنصر البشري.

# الفصل الثاني

## مفاهيم وأسس المحاسبة عن الموارد البشرية

**Concepts and Foundations of Accounting for Human Resources**

## ٢/١ مقدمة Introduction

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية Human Resource accounting تدور حول القيمة الاقتصادية Economic Value وهي تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين .

فمحاسبة الموارد البشرية تتناول أهم العناصر التي تؤثر على أهداف المنشأة وتتأثر بها، وكلما ازدادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة Competition في مثل تلك الظروف تزداد أهمية العمالة المتعددة المهارات والتي يتم إخضاعها لدورات تدريبية باستمرار حتى تكتسب مهارات جديدة.

تمثل الموارد البشرية والمؤهلة تأهيلا علميا وعمليا راقيا ركنا أساسيا من الأركان المحددة لمستوى الأداء في المنشأة، وقد تضمنت النظريتان الاقتصادية والإدارية دراسات واسعة وشاملة تستهدف قياس الاستثمار في رأس المال البشري Investment in Human Capital وترشيد استخدامه من خلال التدريب والتطوير المستمر لقدراتها ولم تكن النظرية المحاسبية إلى وقت قريب تعني بهذه الموارد رغم كون عملية القياس تمثل وظيفتها الأساسية فالمستخدم للتقارير المالية يلاحظ أن الإشارة الوحيدة للعنصر البشري فيها يتمثل فقط ببند الأجور والرواتب والمكافآت وما شابهها، حيث تظهر ضمن بنود المصروفات الجارية في قائمة الدخل، أما القيمة المتحققة للمنشأة من كفاءة ومهارة مواردها البشرية فقد كانت تعالج كجزء من شهرة المحل.

ولقد أدى الاهتمام بالعنصر البشري لدى غالبية المؤسسات إلى تكوين قسم خاص، قسم الموارد البشرية ، لاستقطاب العاملين المؤهلين ، وإقامة الدورات التدريبية لتحسين مهاراتهم ومن أهم أمثلة تلك المؤسسات يمكن حصر ما يلي:

- شركات التكنولوجيا والبرمجيات والتقنية الجاهزة والإلكترونيات.
- شركات الأدوية
- شركات التدقيق وتقديم الاستشارات المالية والفنية .
- شركات المحاماة وشركات الدراسات الهندسية .
- المؤسسات التعليمية كالجامعات والمعاهد والكليات العليا.

كلها شركات ومؤسسات يلعب كادر الأبحاث والتطوير دوراً محورياً في المحافظة على حصتها السوقية والحصول على سبق تنافسي، ويعتبر التكوين الرأسمالي البشري وتطوير الكفاءات دوراً مهماً في نجاح تلك الشركات والمؤسسات.

نتيجة لهذا الدور الذي يلعبه العنصر البشري وتزايد الاهتمام به فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه ( محاسبة الموارد البشرية Human Resource Accounting) يهتم بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى المستخدمين ومتخذي القرارات المالية والإدارية.

## ٢/٢ مفهوم محاسبة الموارد البشرية

### Concept of Human Resource Accounting

يبدو من الوهلة الأولى أن هذا المصطلح غريب وغير معروف وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه لأن معظم الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة.

فمفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي Philosophical Concept وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت و مبادئ معينة وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري Human Capital وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة الإدارة...الخ. ( جابر، ٢٠٠٧، ص ٣٣ )

كما أن مفهوم الموارد البشرية يضع الإنسان على نفس مستوى الموارد المجتمعية الأخرى حيث انه مورد من أعلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقه منتجه ونافعة، ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحول في الموارد الأخرى وهو الموظف لها، وهو بذاته مورد لا تتضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من اجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى.

## ٢/٣ تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية

### Definition of Human Resource Accounting

هناك العديد من التعاريف التي تناولت المحاسبة عن الموارد البشرية سيتم عرضها بشيء من التفصيل وتحليل خصائصها ومميزاتها ومن ثم إيجاد تعريف يكون أقرب إلى الشمول والوضوح.

فقد عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي في تقريرها الأول عام ١٩٧٣ المحاسبة عن الموارد البشرية كما يلي:

"عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى الأطراف المستفيدة منها ومتخذي القرارات" (AAA, Committee on Human Resource accounting, 1973, P.169)

بناء على تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية فقد تحدد الإطار العام لنظام المحاسبة للموارد البشرية بأنه مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات المصلحة.

ويؤخذ على التعريف السابق عدم الوضوح في تفسير أهمية التعرف على البيانات الخاصة بالموارد البشرية وكذلك عدم توضيح مفهوم وطبيعة البيانات الخاصة بذلك وهدف المحاسبة عن الموارد البشرية.

أما سيدني دافسون Sidney Davidson فقد عرفها بأنها: " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد البشرية وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله " (معروف، ١٩٨٦، ص ٦٧).

أما كينث Kenneth فقد جاء تعريفه لمحاسبة الموارد البشرية بأنها "محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن" (Kenneth, 1977, P.345)

أما ليكرت وبورس ( Lickert and Bores ) فقد نظرا للموارد البشرية على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية للأصول الإنسانية ويمكن تلخيص تعريف ليكرت وبورس عام ١٩٧٦ من خلال ما يلي: (فتوح، ٢٠٠٠، ص ٢٤)

"تتضمن الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين و حملة الأسهم، و كذلك على ولاء الموردين بالإضافة إلى سمعة المشروع في المجتمع المالي، وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصانعه ومكاتبه".

ونلاحظ أن ليكرت Lickert قد 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 أريك فلامهولتز " Flamholtz " فقد اقترب من مفهوم الأصل بشكل واضح، إذ اقتصر في تحديدها على العاملين في المنشأة والتكاليف المتعلقة بهم حيث عرف المحاسبة عن الموارد البشرية بقوله:

" تعني المحاسبة عن الموارد البشرية، المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد في المشروع، وتقوم علي قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع".

حيث عرض في كتابه "المحاسبة عن الموارد البشرية" أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعد وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو نتيجة لاختبار أو تأخير 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 ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢ )

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري ( التكلفة القابلة للقياس و التكلفة غير القابلة للقياس ) وتقييم أداء المورد البشري ( الملموس وغير الملموس ) وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

أي أن التعاريف قد ركزت علي عملية القياس Measurement سواء قياس التكلفة أو قياس القيمة للأفراد بالمشروع، ولم يعط اهتماماً للأهداف الأخرى للمحاسبة عن الموارد البشرية، فمن المعروف أن القياس ما هو إلا وظيفة واحدة من وظائف المحاسبة المتعددة والتي تخدم الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة.

أما بروميت Brummet فقد عرفها بقوله:

"إن المحاسبة عن رأس المال البشري تعتبر أسلوباً لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة



بالموارد البشرية للمساعدة علي رفع كفاءة إدارة المشروع" ( Brummet, 1970, P65 ).  
أي أن الهدف من المحاسبة عن الموارد البشرية لم يقتصر علي قياس هذه الموارد فقط بل  
توصيل هذه المعلومات إلي إدارة المشروع لرفع كفاءتها، ولكن هل المعلومات عن الموارد  
البشرية تهم إدارة المشروع فقط ؟ أم تهم الأطراف الخارجية كالمستثمر ودائني المشروع؟.

وفي محاولة للربط بين المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومفهوم المحاسبة  
عن الموارد البشرية، فقد عرفها الكسندر Alexander بقوله:  
" إن المحاسبة عن الموارد البشرية ما هي إلا امتداد للمبادئ المحاسبية لمقابلة التكاليف  
بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بقيم  
نقدية" ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٩٦ ).  
وهذا أمر منطقي ، فالمحاسبة عن الموارد البشرية ما هي إلا أسلوب لتحسين نظام المعلومات  
المحاسبية وتطوير مخرجات النظام بما يتلاءم واحتياجات الأطراف المختلفة.

وقد أكد ذلك روبنسون Robinson بقوله:  
"إن المحاسبة عن الموارد البشرية ما هي إلا أداة من أدوات المحاسبة الإدارية تستعمل بواسطة  
المختص في شؤون الأفراد وكذلك المدير التنفيذي، ولا تهدف إلي أن تكون بديلا للنظام  
الموجود ولكن إضافة إليه..(Robinson, 1975, p46).  
حيث تقدم الوسائل الفنية لتوصيل المعلومات عن الموارد البشرية باللغة الشائعة في محيط  
الأعمال وهي النقود.

لكن يعاب علي التعريف السابق، اعتبار المحاسبة عن الموارد البشرية وظيفة إدارية،  
يقوم علي تنفيذها شؤون الأفراد وهو أمر غير منطقي.  
ونظرا لأن المحاسبة عن الموارد البشرية تقوم علي دراسة الفرد وتتأثر بسلوكياته، فقد عرفها  
أحد علماء السلوك بقوله:

" هي احدي المداخل السلوكية الحديثة التي تؤثر في عملية الرقابة التنظيمية ، وفي ظل هذا  
المدخل تعبر الموارد البشرية أحد أصول المشروع التي لها قيمة نقدية " ( الحناوي، ١٩٧٤،  
ص ١٤٣ ).

مما سبق يمكن أن نستخلص تعريفا للمحاسبة عن الموارد البشرية بأنها:  
" هي أداة قياس الموارد البشرية قياسا كميًا من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي  
يمكن تطبيقها عمليا، والتقارير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من  
تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات".

من هذا التعريف تتضح الخصائص الآتية:

- ١- أن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة قياس وليست فرعاً مستقلاً بل تعتبر تحسيناً للنظم الموجودة.
- ٢- أن المحاسبة عن الموارد البشرية في قياسها للموارد البشرية، تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق.
- ٣- أن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته، بل يستخدم \_ كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول \_ في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.
- ٤- أن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلاً معيناً من أشكال التقرير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة، بالشكل الذي يحقق المرجو منها، سواء كان في شكل الميزانية أو في شكل تقارير مستقلة.
- ٥- يوضح التعريف إطار المحاسبة عن الموارد البشرية والمتمثلة في: القياس، والتطبيق، ودراسة الأثر الفكري والسلوكي للمحاسبة عن الموارد البشرية.

#### ٢/٤ نشأة و تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

### The Emergence and Development of Human Resource Accounting

من المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جلياً في المعالجات المحاسبية، وعليه لا يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعد الاقتصاديون رأس المال البشري عاملاً إنتاجياً ويحاولون ما بوسعهم 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 ليكرت الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية، والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد.

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة وقد قام فلامهولتز بتقسيم هذه المراحل إلى المراحل الأربعة الأولى التالية: ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٧).

## المرحلة الأولى:

تمتد من بداية الستينيات حتى ١٩٦٦، وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم Conceptualization الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك كانت فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية، وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم والتي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية.

## المرحلة الثانية :

تمتد هذه المرحلة من ١٩٦٦ حتى ١٩٧١، ظهرت في هذه المرحلة الدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس Measurement Models تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وأهمها الدراسات التي قام بها عدد من الكتاب منهم Roger Hermanson روجر هيرمانسون، Renesis likert رنيسيس ليكرت Eric Flamholtz إيريك فلامهولتز، حيث تميزت هذه المرحلة بأنها فترة إيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام وليام بتطبيق بحثه ( قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية ) على الشركة ( أ ر جي باري) حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

## المرحلة الثالثة:

و تمتد 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، وخلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبين الأمريكية لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية، الأولى كانت عام ١٩٧١ / ١٩٧٢ وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية، واستمرت خلال هذه الفترة البحوث الهادفة إلى تطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية القيمة.

## المرحلة الرابعة:

و تمتد من ١٩٧٦ حتى ١٩٨٠، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من

جانِب الأكاڤميين أو من جانب التطبيقين ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعدّ أقلّ صعوبة تمت في المراحل السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه 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 و العائد المتوقع منها غير مؤكد.

### المرحلة الخامسة:

وهي مرحلة التطوير الحالية وتمتد من ١٩٨٠ وحتى مشارف القرن الواحد والعشرين، فقد شهدت هذه المرحلة بداية بعث جدي 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. ( حمادة، ٢٠٠٢، ص ١٤٧ ).

### المرحلة السادسة:

وتمتد هذه المرحلة من ٢٠٠١ وحتى هذا التاريخ، ففي هذه الفترة أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المنشآت لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، وبحيث أصبحت مهارات الموارد البشرية محددات أساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح وإرساء ميزة تنافسية، وفي هذه الفترة احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي، وجاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاساً للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على مجتمع المعلومات والمعرفة والتكنولوجيا في التأكيد على مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية، واعتباره أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمنشآت. ( الجندي، ٢٠٠٥، ص ١٠٨ ).

وخلال هذه الفترة أصبح هناك قناعة بين الباحثين في نظرية المحاسبة على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً على الأصول الرأسمالية سواء على مستوى المنظمة بشكل جزئي أو على المستوى القومي للبلد، وذلك لأهمية وقيمة العنصر البشري، وجدير بالإشارة أن سكوت Scott قد ذكر منذ زمن بعيد أن القوة البشرية المدربة من العاملين والفنيين هي دائماً أصل ذو قيمة مهمة. ( محمد، ٢٠٠٧، ص ٦٦ ).

## ٢/٥ دوافع التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية

### Motivated Thinking in Accounting for Human Resources.

هناك مجموعة من الحاجات و المتطلبات والعوامل أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية منها ما هو على مستوى المشروع ومنها ما هو على المستوى القومي.

#### ٢/٥/١ على مستوى المشروع:

العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى المشروع . ( الفضل وآخرون ، ٢٠٠٢ ، ص ٩٨ ).

- ١- إن الموارد البشرية هي من الموارد الرئيسية للمنشأة لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين والإدارة.
- ٢- الاهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المنشأة.
- ٣- إن تقييم كفاءة إدارة المنشأة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمنشأة وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها واستخدامها أفضل استخدام.

٤- الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الخدمية الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة و قدرة المورد البشري مما يترتب عليه اهتمام تلك المنشآت في معرفة قيمة مواردها البشرية.

٥- الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المنشأة وترشيد القرارات المتعلقة بها.

- ٦- الحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة.
- ٧- الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المنشأة.

## ٢/٥/٢ على المستوى القومي:

العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية على المستوى القومي ( جابر ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٧ ).

- ١- تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة و التي من ضمنها الثروة البشرية.
- ٢- تحديد الأثر الاقتصادي ( الجدوى الاقتصادية ) للاستثمار في التعليم و الصحة و الأثر الاقتصادي للهجرة الداخلية و الخارجية.
- ٣- مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف و العمالة و ما يرتبط بها من سياسات الأجور و الترفقيات و الحوافز و تحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.

نتيجة لتلك العوامل وغيرها فقد وجد أن النظرية المحاسبية استحدثت نظام جديد يصطلح عليه "محاسبة الموارد البشرية" يهتم بقياس التكاليف التي حدثت بواسطة المنشأة أو المنشآت الأخرى من أجل استجلاب واختيار واستئجار وتدريب وتأهيل ورفع كفاءة الموارد البشرية وكذلك قياس القيمة الاقتصادية للأصول البشرية وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة لتقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية و المالية المتعلقة بالموارد البشرية من جهة، و من جهة أخرى مساعدة الأطراف الخارجية و لاسيما المستثمرين منهم في الحكم على مدى قدرة الإدارة في الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة لها، و لتحديد حجم الاستثمار في القوى العاملة في المنشأة.

وبناء على المتطلبات و العوامل السابقة فقد تم تحديد الاستخدامات الممكنة للمحاسبة عن الموارد البشرية فيما يلي: (علي، ١٩٩٧، ص ٣٠٠)

- ١- قياس معدل العائد على رأس المال المستخدم لأصول المشروع ككل بما فيها الموارد البشرية.

- ٢- تخطيط استخدامات الموارد، مع الأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية علي اعتبار أنها موارد مالية ومادية.
- ٣- اختيار تنظيم وتنسيق الأفراد وذلك عن طريق توزيع قيمة الأفراد البشرية علي مختلف المستويات الوظيفية، وتعتبر عملية توزيع الاستثمارات في الموارد البشرية من العمليات الهامة بالنسبة للإدارة ليس هذا فقط، بل من أجل تأسيس سياسات أفراد سليمة، كذلك لتخطيط تكاليف الأفراد.
- ٤- رقابة نفقات الأفراد وتقييم هذه النفقات بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.
- ٥- تجهيز صورة كاملة عن الأفراد في التنظيم بهدف تخطيط الكمية المطلوبة من الموارد البشرية وتديرها.
- ٦- تقييم الأعمال، حيث أصبحت عملية تقييم الموارد البشرية العامل المناسب والأساسي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج والتصفية.
- ٧- دراسة مشاكل العلاقات الصناعية، حيث تقدم قيمة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام للمكافآت.
- ٨- خلق التكامل بين المحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة المالية لأغراض التقرير السليم عن الوحدة الاقتصادية.

٢/٦ فوائد ومزايا اعتماد محاسبة الموارد البشرية:

### Benefits and Advantages of Human Resource Accounting

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

وحيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية، توفر الإطار الموضوعي والعلمي والذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالاستبدال مثلاً، فضلاً على أنها تحفز الإدارة على الأخذ في الاعتبار مفهوم رأسمال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالمنشأة بشكل عام.

ومن جهة أخرى فإن المستثمرين الحاليين والمستقبليين Current and Future Investors يحتاجون إلى أن تكون القوائم المالية مشتملة للمعلومات الكافية والمناسبة عن الموارد البشرية

وذلك من أجل أن تساعد على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والاستثمارات فيها وعلى اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم منشأة ما أو الاحتفاظ بأسهم المنشأة الحالية أو الاستغناء عنها لما لتلك المعلومات عن رأسمال البشري تأثير على المركز المالي للمنشأة. (فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢).

وبناء على ما سبق يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا عدة للإدارة منها: (الحيالي، ٢٠٠٤، ص ٢٩٨).

- ١- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة .
- ٢- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني .
- ٣- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.
- ٤- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس :
  - العائد من استخدام هذه الأصول.
  - تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والإنتاجية الإنسانية. ( جابر، ٢٠٠٧، ص ٣٣ )
- ٥- أن استحداث أصول جديدة هي " الأصول الإنسانية " يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، وهذا يوحي بزيادة ثقلها في السوق.
- ٦- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان.
- ٧- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة.
- ٨- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلي استثمار أموالهم في مثل المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة.
- ٩- تساعد محاسبة الموارد البشرية، المنظمة علي القيام بمسئوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلي جانب الأهداف الإنتاجية.
- ١٠- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة، علي حسن استخدام قواها العاملة، اتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- ١١- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلي العاملين من أنهم أعباء إلي أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار



الأفراد العالمين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

أي أن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج Dual Purpose من حيث أنها تعتبر أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المنشأة وأنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية.

## ٢/٧ أهمية محاسبه الموارد البشرية :

### Importance of Human Resource Accounting

مع بداية القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فعالية المنظمة وإشباع حاجات العاملين في ذات الوقت باعتبار أن لكل منهما حاجات مشتركة ومتسقة مع بعضها البعض، ويركز هذا المدخل الجديد على أهمية العاملين كموارد وليس كعوامل إنتاجية، ومعنى ذلك هو اعتبار العنصر البشري كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للمنظمة في شكل زيادة في إنتاجيتها وذلك إذا ما أُدبرت بفعالية، حيث أن السبيل لتطوير الوحدة الاقتصادية هو الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.

ونتيجة للتطورات التي حدثت نتيجة مفاهيم الرفاهية الاجتماعية فقد ظهر اتجاه ينادي إلى ضرورة أن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية للمنظمة.

ويمكن ملاحظة تأثير الموارد البشرية حيث نجد أن العديد من الوحدات الاقتصادية الكبيرة والناجحة يرجع نجاحها بدرجة كبيرة إلى قدرتها الفعالة لمواردها البشرية وقدرتها على الحصول والاحتفاظ بموظفين ومديرين على درجة عالية من المهارة والكفاءة، وان أول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً علمياً هي "شركة باري" بولاية أوهايو الأمريكية، وذلك في سنة ١٩٦٦، وتقوم فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، وهكذا أدخلت في نظامها المحاسبي، محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط إطفاءها.

وفيما يتعلق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بها وهي:

١. العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي شركة نستله مثلاً أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل

النتائج. ( جابر، ٢٠٠٧، ص ٣٤ )

٢. العنصر الإنساني له قيمه سوقيه، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968م، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المدراء في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركه منافسه وهي شركة فيرتشيلر، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة. (الحيالي، ٢٠٠٤، ص ٢٩٥).

٣. تعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت شركة فولفو السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة ١% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنية إسترليني على الشركة، علما بان الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية. (حسبو، ١٩٩١، ص ١٢٧).

٤. التطورات والمتغيرات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية. إن المتغيرات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية لها أثار كبيرة على الوحدات الاقتصادية، حيث أفرزت تلك المتغيرات قفزه واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في الشركات في الدول المتقدمة.

٥. ضغوط المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك:  
أ- المؤثرات القانونية: وتتمثل في القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.

ب. تأثير النقابات العمالية: من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.

ج. تأثير سوق العمل: تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وهي ظروف متغيره بطبيعتها ، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظمة وحدها .

يقول "Harbison" أن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المنظمة، ويحدد أهدافها، ويعين سبل الوصول إلي هذه الأهداف، ويختار الآلات والمعدات والخامات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ للعمل الفعلي، وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله. (الحيالي، ٢٠٠٤، ص ٢٩٦).

هذا وقد أشار فلامهولتز "Flamholtz" أيضا إلي مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية، وهي: ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٤ )

١- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشآت وخاصة المنشآت الخدمية.

٢- مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلي قيام بعض المنظمات بالإنفاق علي تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين إيماننا منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد.

مما تقدم يمكن القول أن تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساسا أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

وقد انعكس هذا الاهتمام في صورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلا من أصول المنشأة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستفاد عليه.

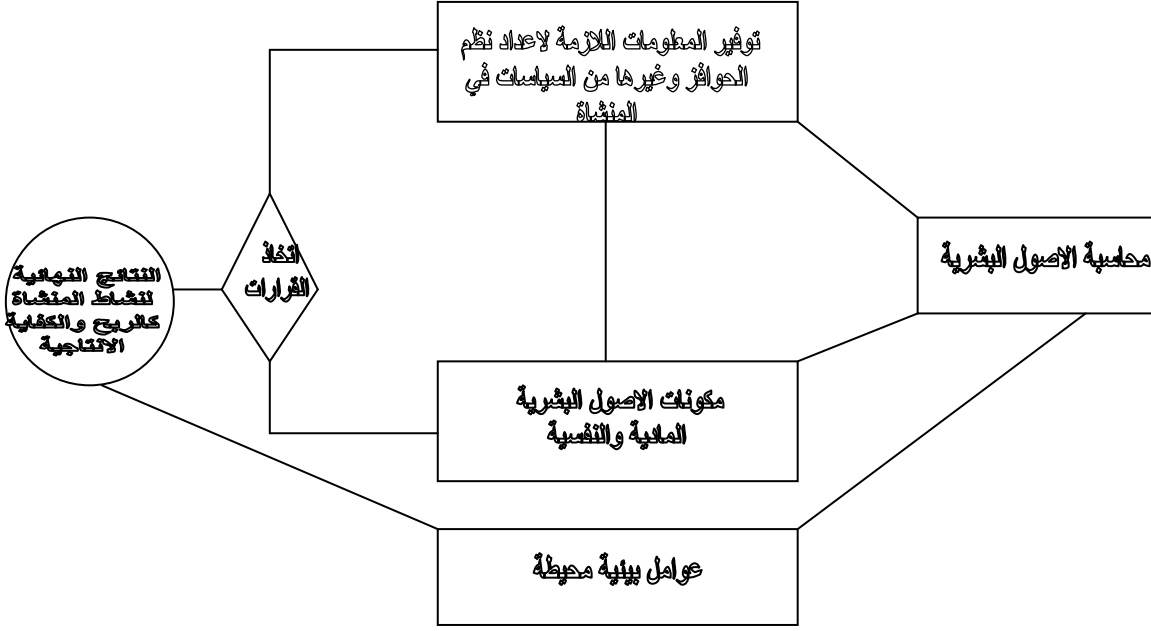
## ٢/٨ العناصر المترابطة المتعلقة بحاسبة الموارد البشرية

### Interrelated Elements on the Human Resource Accounting

تتبع أهمية محاسبة الأصول البشرية بكونها تساعد في رفع كفاءة العنصر الإنساني بالمنشأة بتوفير المعلومات اللازمة عن مكونات الأصول البشرية علي النحو الذي يمكن معه تفسير بعض العلاقات بين مكونات الأصول البشرية والنتائج النهائية لنشاط المنشأة من ربح أو خسارة أو زيادة أو نقص في الكفاءة الإنتاجية، ويوضح الشكل رقم ( ١-٢ ) أهمية محاسبة الأصول البشرية في ازدهار أعمال المنشأة بالتأثير علي النتائج النهائية للنشاط الذي تمارسه المنشأة .

## شكل رقم (٢-١)

أثر محاسبة الأصول البشرية على النتائج النهائية لنشاط المنشأة



(هشام حسبو، الاتجاهات السلوكية في المحاسبة، ١٩٨١، ص ٦٠)

ويوضح الشكل (٢-١) العناصر المترابطة التالية فيما يتعلق بمحاسبة الأصول البشرية: (حسبو، ١٩٨١، ص ٦١)

١- هناك عوامل بيئية محيطة كالحالة الاقتصادية والاجتماعية ومستوي الأخلاق والتعليم والثقافة وغير ذلك من مكونات البيئة تؤثر في محاسبة الأصول البشرية من حيث تقبل الفكر الإداري لهذا الفرع الجديد من النظرية المحاسبية، كما أن العوامل البيئية الأخرى المتعلقة بسوق العمالة تؤثر في محاسبة الأصول البشرية.

ومن ناحية أخرى فإن وجود قيمة للأصول البشرية كما تعكسها التقارير المحاسبية يؤثر بالضرورة علي العوامل البيئية المحيطة كنتيجة للأثر الواضح لمحاسبة الأصول البشرية علي النتائج النهائية لنشاط المنشأة وتحقيقها لأهدافها والمعلوم أن أهداف المنشأة هي المحصلة النهائية لأهداف كافة العاملين بالمنشأة والمتعاملين معها.

٢- تتأثر محاسبة الأصول البشرية بالمكونات التي تشكل في مجموعها هذه الأصول البشرية وهذه المكونات تشمل من جزأين رئيسيين:

أ- المكونات المادية وهي حالة الأصول البشرية الداخلية أي التي تعمل بالمنشأة أو الخارجية التي تتعامل مع المنشأة.

ب- المكونات النفسية وتتمثل في العوامل المختلفة التي تؤثر علي دوافع الأفراد وتحفيزهم في التعامل مع المنشأة ولمصلحتها كالذكاء والإدراك، والاتجاهات والتفاعل الاجتماعي الذي يتم بتكوين مجموعات صغيرة لها اتجاهات معينة داخل المنشأة .

٣- تعمل محاسبة الأصول البشرية علي توفير القدر اللازم من المعلومات التي تؤثر في السياسات العامة للمنشأة كسياسة الحوافز مثلا، ومما لا شك فيه أن هذه المعلومات تؤثر علي مكونات الأصول البشرية المادية والنفسية فالإدارة تعمل عي تحقيق التوازن بين كافة العاملين بالمنشأة والمتعاملين معها من اجل تحقيق التفاعل بين أهداف المنظمة وأهدافهم، كما أن مكونات الأصول البشرية تؤثر بدورها في مدي تفهم المعلومات اللازمة لإعداد السياسات العامة للمنشأة فالإدارة أيضا تعتبر من المكونات الأساسية للأصول البشرية وهذا يؤثر بالتالي علي اتخاذ القرارات بحسب تفهم الإدارة وتقبلها لهذه المعلومات.

٤- أن اتخاذ القرار يؤثر علي النتائج النهائية لنشاط المنشأة وهذا يؤثر بالتالي علي العوامل البيئية المحيطة ومكونات الأصول البشرية ولذلك كله أثره علي المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالشكل الذي يؤكد أهمية التغذية المرتدة للمعلومات ويوضح دور محاسبة الأصول البشرية علي النتائج النهائية لنشاط المنشأة ومدي تحقيقها لأهدافها.

## ٢/٩ أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية

### Objectives of Human Resource Accounting

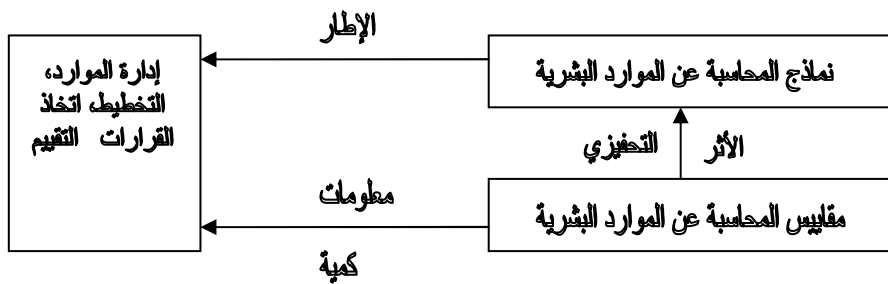
يتجلى الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية من خلال مساعدة الإدارة بمستويات مختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية وتوسيع المحاسبة عن الموارد البشرية إلى بلوغ الأهداف التالية: ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٩٩ )

- ١- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بأسلوب يعطي أكثر النتائج موضوعية وتحديد أثر رأس المال البشري في القوائم المالية.
- ٢- مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة وإعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية.
- ٣- مساعدة الإدارة على معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية.
- ٤- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية والمتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات الاستغناء أو توظيف أحد العناصر البشرية.

- ٥- تحديد اثر برامج خفض التكاليف بما يخص الموارد البشرية ( عزوف الإدارة عن إجراء دورات تدريبية تخصصية - عدم إجراء اختبارات كافية لتحديد الأفراد المراد تعيينهم..) مما ينعكس وبشكل مباشر على الإنتاجية ومعدل دوران العمل وهذا ما تظهره المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التقارير والبيانات التي تقدمها فيما يتعلق بالموارد البشرية. ( موسى، ١٩٧٩، ص ٣١٤ )
- ٦- مساعدة الإدارة في الرقابة على الموارد البشرية واستخدامها بأفضل كفاءة ممكنة.
- ٧- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الأداء الاجتماعي للمنشأة و اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط و تنمية الموارد البشرية على المستوى القومي.
- ٨- الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية و ذلك لمساعدة الأطراف الخارجية و منها المستثمرين لمعرفة حجم الاستثمارات في الموارد البشرية لدى المنشأة و الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلالها بالشكل الأمثل .
- ٩- بيان كيفية الإفصاح عن تكاليف و قيمة الموارد البشرية .
- ١٠- إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات و قدرات الأفراد. ( آل آدم، ١٩٨٨، ص ١٠٣ ).

### شكل رقم (٢-٢)

وظائف المحاسبة عن الموارد البشرية



(فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٢٨)

## ٢/١٠ فروض محاسبة الموارد البشرية Assumptions of Human Resource Accounting

تقوم محاسبة الموارد البشرية علي مجموعة من الفروض التالية: ( الهيتي، ٢٠٠٣، ص ٣١٣ ).

١- إن الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة:

إن الأفراد العالمين لدي المنشأة يعتبرون ذو قيمة كمورد للمنشأة، حيث أن الأفراد قادرون علي إعطاء خدمات للمنشأة سواء حاليا أو مستقبليا وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمنشأة، وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية.

٢- إن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة:

إن قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء ، فمثلا يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابيا علي زيادة الإنتاجية.

٣- ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية:

إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد، لذلك إن هذه المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلي تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم علي العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد علي زيادة قيمة الموارد البشرية ، وبالتالي زيادة الإنتاجية، كما أن هذه المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين فالمنشأة التي يتوفر لديها أفراد عاملين متميزين ذو كفاءة ومهارة عالية، تحقق في الغالب أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المنشآت التي يقل فيها مستوي كفاءة أفرادها العاملين. ( مسعود، ٢٠٠٤، ص ١٣٣ ).

٤- إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية.

٥- أن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية.

من الواضح أن الافتراضات أعلاه هي افتراضات متوافقة مع المنظور المحاسبي و النظرة الإنسانية إلى العنصر البشري.

## ٢/١١ التأثير الفكري والسلوكي للمحاسبة عن الموارد البشرية

### Intellectual and Behavioral Impact of Human Resource Accounting.

من المتوقع أن تمثل المحاسبة عن الموارد البشرية، قدرة كبيرة علي التأثير الفكري بالنسبة للإدارة، وكذلك التأثير السلوكي بالنسبة للأطراف الخارجية.

#### أ- التأثير الفكري بالنسبة للإدارة:

يقصد به دراسة تفكير الإدارة تجاه الأفراد كموارد، وينبثق من هذا التأثير العمل في اتجاهين من جانب إدارة المشروع: (علي، ١٩٩٧، ص ٣٠٨).  
١- الاتجاه الأول: ويعني الاتجاه نحو معاملة الأفراد كموارد.  
٢- الاتجاه الثاني: ويعني تخطيط الموارد البشرية والرقابة عليها.

#### ب- التأثير السلوكي بالنسبة للأطراف الخارجية:

يقصد به الأثر الذي سوف تخلقه المحاسبة عن الموارد البشرية لدي الأطراف الخارجية مثل المستثمرين ومصلحة الضرائب، والمراجع الخارجي وغيرها، وهل سوف يترتب علي تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية تغير في سلوك هذه الأطراف وخاصة عند اتخاذ القرارات ؟ ومن هنا ظهرت القضية التالية والمتمثلة في البحث علي الأثر الفكري والسلوكي لتطبيق مبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية. (علي، ١٩٩٧، ص ٣٠٨).

## ٢/١٢ الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية

### Management Uses of Human Resource Accounting

يعتبر الغرض الأول من المحاسبة عن الموارد البشرية هو تسهيل عملية إدارة الموارد البشرية والقوى العاملة باعتبارها موارد هامة ومؤثرة في المنظمة، ومن هذا المنطلق يصفها الباحثون باعتبارها ( أداة إدارية ) في المقام الأول، ومن هذا المنطلق سيتم مناقشة أهم الاستخدامات المتوقعة من جانب إدارة التنظيم للمحاسبة عن الموارد البشرية، والتي تتعلق بمجالات تخطيط ورقابة الموارد البشرية وتلك الوظائف الفرعية الأخرى كإكتساب الأفراد وضمهم إلي التنظيم، وتمييزهم، توزيعهم، ونظم المكافآت والعقاب، والاحتفاظ بهم . وانطلاقاً من وقوف الفكر المحاسبي حائلاً في وجه اعتبار الموارد البشرية كأصول أو استثمارات محاسبية - كباقي موارد المشروع الطبيعية والمادية - فإننا سوف نتطرق إلي معالجتها كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، أي المحاسبة عنها للأغراض الداخلية فقط في



المنظمات، وذلك من خلال عرض وجهة النظر الخاصة بهذه الاستخدامات الإدارية السابقة في ضوء تطبيق المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية، ويمكن تقسيم هذه الاستخدامات إلي ما يلي: ( سلامة، ١٩٩٩، ص ١٥١ )

أولا : في مجال التخطيط واتخاذ القرارات

ثانيا : في مجال الرقابة

ثالثا : في مجال الوظائف الفرعية الأخرى لإدارة الأفراد

### ٢/١٢/١ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في التخطيط واتخاذ القرارات:

يتعلق التخطيط بنشاط اتخاذ القرارات وبصفة خاصة المفاضلة بين البدائل، فليس التخطيط سوي اختيار البديل الذي تنتجه المنظمة في ضوء المدخلات المتاحة، ومن هذا المنطلق فإن تخطيط الموارد البشرية يعتبر عملية فاصلة بين حاجة المنظمة لبعض العناصر البشرية وتلك المعروض عليها منها، وتكون عملية الاختيار هنا متعلقة بأهداف وسياسة المشروع والبرامج التدريبية والتأهيلية المزمع إتاحتها لهذه العناصر البشرية .

ويكون الدور الأول الذي تلعبه محاسبة تكاليف الموارد البشرية، هو تحليل تلك المعلومات المتعلقة بتكلفة الموارد البشرية المطلوبة أو المخططة ويمكن تشبيه ذلك الدور بتحليل المعلومات المتعلقة بإعداد الموازنات التخطيطية في المنظمات، فعلي سبيل المثال لابد من تحليل المعلومات المتعلقة بالافتراض لإحدى البنوك - علي ضوء الخبرة التاريخية - كتكاليف الانتماء وبدائل المفترضين وفترة السماح بالسداد وغيرها حتى يمكن لمدير الموازنة أن يقوم بإجراء خطته المتوقعة للعام التالي، وفي محاسبة تكاليف الموارد البشرية بهذه الصورة إفادة في إجراء الموازنات الرأسمالية للمشروع والتنبؤ بتكاليف وظائف الأفراد المتغيرة ( الإحلال ) مثل الاكتساب والتدريب وغيرها . ( سلامة، ١٩٩٩، ص ١٥١ )

ويعتبر الدور الثاني المتوقع لمحاسبة تكاليف الموارد البشرية هو مجال اتخاذ القرارات، أو إعداد المعلومات التي يتطلبها متخذ القرار التي تتعلق بموضوع الاكتساب لأفراد جدد في المنظمة أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة فعلا، أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها، فعلي سبيل المثال يمكن أن يواجه إدارة التنظيم مشكلة اتخاذ القرار المفاضلة بين زيادة مرتبات بعض العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما أو تكلفة إحلال موارد بشرية جديدة بمرتبات أقل وتحتاج إلي حصة معينة من التدريب المهني.

## ٢/١٢/٢ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في الرقابة

تعتبر الرقابة علي قيمة الموارد البشرية إضافة إلي الفكر المحاسبي وتسهيلا للمحاسبة علي هذا العنصر، كما أنها تثري الفكر الإداري في مجال تخطيط هذا العنصر والرقابة عليه ومعرفة تكلفة دوران العمل وأثر ذلك علي المنشأة.

يمكن تعريف الرقابة بأنها " تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة المنظمة للتأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وكفاية عالية في كل أهداف المنظمة مجتمعة ".

ولا شك أن محاسبة تكاليف الموارد البشرية تتصل بعملية الرقابة بهذه الصورة علي هذا المورد الهام فالرقابة علي الموارد البشرية تهدف إلي التأكد من أن المستهدف منها قد تم بكفاية عالية ويكون دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية هو تحديد التكاليف التي تتطلبها المعلومات الخاصة بالرقابة علي وظائفه، فعلي سبيل المثال هناك معلومات مطلوبة عن تكلفة معدل دوران العمالة لتقييم أداء الإدارة في الاستفادة من الموارد البشرية وفي وجود محاسبة عن تكلفة الموارد البشرية تتوافر هذه المعلومات.

كما أن الإفصاح عن قيمة المورد البشري بالقوائم المالية سيمد الذين يستخدمون هذه التقارير بمعلومات قيمة تفيد في اتخاذ قرارات هامة وبالتالي تهدف إلي تحقيق الرقابة.

وتأخذ الرقابة علي قيمة العنصر البشري الأشكال التالية: (غنيم، ١٩٩٧، ص ٣٠٣)

- ١- استخراج التكاليف المعيارية لحيازة وتدريب الأصل البشري، ومقارنتها بالتكلفة الفعلية، وتحديد الانحرافات وتحليلها، ويمكن أن تؤدي قرارات تخطيط ورقابة قيمة الموارد البشرية إلي تكوين النواة الأولى في خلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بالموارد البشرية يقوم علي أساس سليم .
- ٢- استخراج مجموعة من النسب المالية مثل نسبة رأس المال البشري إلي رأس المال المادي، ومدي مساهمة القوي العاملة في تحقيق أهداف الوحدة، كذلك استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلي مجموعة الموارد البشرية ككل.
- ٣- استخراج التغيرات في تركيب القوي العاملة عبر الزمن.
- ٤- إجراء المقارنات بين قيم رأس المال البشري في المنشأة والمنشآت المماثلة

## ٢/١٢/٣ دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد :

إن المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية لا تلعب دورا بارزا فقط في مجال التخطيط والرقابة، ولكن هناك أيضا استخدامات عدة لها علي النطاق الإداري وبصفة خاصة في مجال وظائف إدارة الأفراد وهي: اكتساب الأفراد الجدد، وعملية التنمية والتدريب لهم، وتوزيع

العاملين، ونظم المكافآت والحوافز، وأسلوب الاحتفاظ بالعمالة دون تسربها، وهذه الوظائف نعرضها فيما يلي :

### ٢/١٢/٣/١ اكتساب الموارد البشرية:

إن اكتساب الموارد البشرية يتضمن الاستدعاء والاختيار والاستخدام بالنسبة للأفراد لمقابلة احتياجات المنظمة الحالية والمستقبلية وهو يتضمن الحصول على الموارد البشرية المطلوبة للتنظيم لتحقيق أهداف المشروع بفعالية.

ومحاسبة تكاليف الموارد البشرية قد تستخدم في تجهيز المعلومات المطلوبة عن موازنة برامج اكتساب الموارد البشرية ولا شك أن هذه الموازنة يمكن أن تساهم في تحديد المعلومات التكاليفية لبرامج الحصول على المستخدمين الجدد سواء على أساس التكلفة التاريخية أو المعيارية لها، ومن ثم تجنب القدر الكافي من استثمارات المشروع لمواجهة مصروفات الاستدعاء والاختيار والاستخدام وغيرها بالنسبة للأفراد الجدد بالمنظمة، أي أن محاسبة التكاليف عن الموارد البشرية تفيد من الوجهة التخطيطية إدارة الأفراد التي تسهل لها إعداد الموازنة الخاصة بها، كما تفيد الإدارة العليا في تقدير المبالغ المتوقعة لهذه الإدارة، أما من الوجهة الرقابية فإن إعداد قائمة بالتكاليف المعيارية لبرامج اكتساب الأفراد - كما حدث في شركة " نورث ايسترن " للتأمين بالخارج - تتضمن النفقات المعيارية لكل بند من برامج الاكتساب بعدد من الأمور التي تسهل رقابة التكاليف . ( فلامهولتز، ١٩٩٢، ص ٣٣ ).

كما يمكن اعتبار وظيفة اكتساب الأفراد الجدد " كمركز ربحية " بالمنظمة، يتضمن المسؤولية عن النفقات والإيرادات الخاصة به، وذلك من منطلق أن استدعاء أفراد جدد للتنظيم يخدم الأقسام الأخرى بالمنظمة، وعلى هذا لا بد أن تحدد الإدارة " سعر التبادل " بالنسبة لهذا الاستدعاء وهو ما قد يكون تكلفة الفرد الواحد في الاختبار الشخصي أو الاستدعاء.

وهذا الاتجاه الرقابي في ظل محاسبة التكاليف عن الموارد البشرية يفيد من ناحيتين، هما: الأولى: تعالج وظائف إدارة الأفراد كمراكز ربحية تعمل على تحريك فاعلية الخدمات بالزيادة في المنظمة.

الثانية: تحت هذا النظام ستقوم أجزاء أو أقسام أخرى بالتنظيم بتغيير تكلفة استدعاء الأفراد طبقاً لموازنة الأفراد دون تضخيم فيها بشكل غير عادي.

## ٢/١٢/٣/٢ تنمية الموارد البشرية:

تعتبر عملية تطوير قدرات الموارد البشرية وصقلهم بمزيد من المهارات هي عملية زيادة في قيمة الأفراد الرأسمالية كموارد للمنظمة، وهذه التنمية تتضمن عدد من الأشكال كالتدريب وزيادة درجة المهارة وغيرها، وهي كما ترفع من قيمة الأفراد فهي تزيد من قيمتهم للمنظمة كموارد بها ، ويقصد هنا بالتدريب ذلك التدريب المباشر أو غير المباشر علي السواء.

ولاشك أن محاسبة تكاليف الموارد البشرية يمكن أن تفيد في هذا المجال من وجهة النظر التخطيطية من زاوية تخطيط نفقات برامج التنمية من أجل الموازنة العامة للمنشأة فضلا عن تقديم قياس لها، وتسهيل اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب المباشر للعاملين. ولعل من أشهر المشاكل التي تقابل الإدارة الصناعية في أي مشروع مشكلة (التصنيع أم الشراء) وما يجب أن يتخذ من قرارات في ذلك الموقف، وهناك مشكلة شبيهة بها في إدارة - الأفراد هي ( الحصول علي فرد من خارج التنظيم مدرب جاهز أم إجراء تدريب وتنمية لأحد الأفراد من داخل المنظمة ) ولن يحل هذا المشكلة بدقة سوي وجود نظام للمحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية. ( سلامة، ١٩٩٩، ص ١٥٤ ).

## ٢/١٢/٣/٣ توزيع الموارد البشرية:

يقصد بعملية توزيع الموارد البشرية تخصيص الأفراد علي الأعمال والوظائف المناسبة في المنظمة، ويعتبر دليل المدير في الاستخدام المناسب لكل فرد هو الاستثمار المتوقع والعائد في كل حالة ولذلك فإن معدل العائد علي رأس المال البشري هو المعيار في عملية التوزيع. وتسعى الإدارة من وراء قرار تخصيص وتوزيع الموارد البشرية إلى تحقيق كفاية مثلى لثلاث متغيرات رئيسية ، هي إنتاجية الوظيفة Productivity وتنمية الموارد البشرية Human Resource Development والرضا الفردي Individual Satisfaction والمحاسبة عن الموارد البشرية ستكون مفيدة للإدارة في اتخاذ مثل هذا القرار لتخصيص الموارد البشرية وذلك بترجمة المتغيرات الثلاثة إلى بيانات كمية ثم التعبير عنها ماليا، ومن ثم استخدام أساليب البرمجة الخطية للوصول إلى الحل الأمثل لمشكلة تخصيص الموارد البشرية. ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٣٦ ).

ولاشك أنه بدون معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية تكون خلفيه المدير في هذا التوزيع محدود وتجهل قيمة الاستثمار البشري أو تكاليف الإحلال بالنسبة له ، ومن هذا المنطلق تقدم المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية المعلومات اللازمة لتوزيع الموارد البشرية علي

الوظائف المناسبة لتسهيل قرارات المديرين بشأن وظيفة التوزيع ، فضلا عن إمكانية تقييم أداء الإدارة من زاوية العائد من كل مستخدم.

#### ٢/١٢/٣/٤ نظم مكافآت وحوافز الموارد البشرية:

إن القرارات الخاصة بنظام المكافآت والحوافز المالية للعاملين بأي مشروع قد تكون عشوائية ، ولكن بوجود نظام المحاسبة تكاليف الموارد البشرية فإن الأمر سيختلف وتصبح هناك دراسة للمكافآت والحوافز علي ضوء تكلفة الموارد البشري في قسم معين وتكاليف إحلاله بغيره، وبالتالي وجود تخطيط علمي لها منذ بداية كل مرتبة لكل وظيفة في المشروع.

#### ٢/١٢/٣/٥ الاحتفاظ بالموارد البشرية:

يقصد بالاحتفاظ بالموارد البشرية عملية الحفاظ علي رأس المال البشري كأفراد وفعالية التنظيم البشري ككل، ويتعين على الإدارة أن تحافظ على رأس المال البشري تقاديا لاستنزافه، حيث يمكن أن يستنزف المورد البشري عن طريقتين:

**الأول:** عندما تصبح المهارة الفنية للعاملين متخلفة بمعنى أن المهارات الفنية لهم غير متكافئة مع المتطلبات الجديدة لوظائفهم.

**الثاني:** عندما تستنزف التنظيمات هذا المهارات للعاملين ثم نقشل في الحصول علي موارد بشرية أخرى بديلة.

كما يمكن أن يحدث الاستنزاف حينما يترك العاملون التنظيم ، ولكن عن طريق المحاسبة عن الموارد البشرية تكون هذه المشكلة من الأمور التقليدية أمام إدارة التنظيم والمتوقعة ومن ثم يمكن دراستها وحلها، وعلي ذلك عديد من المنظمات - تستخدم فكرة " معدل الدوران " بالنسبة للموارد البشرية، حيث أن استنزاف رأس المال البشري يقاس على مستوى المنشأة في العادة عن طريق قياس معدل دوران العمل لمالها من دلالات عدة وأهمية فائقة بواسطة المحاسبة عن الموارد البشرية. ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص٣٧ ).

#### ٢/١٣ نظام المعلومات المحاسبي عن الموارد البشرية

### Accounting Information System on Human Resources

#### ٢/١٣/١ تعريف نظام المعلومات Information System

عرفت جمعية نظم المعلومات الأمريكية نظام المعلومات - بصورة عامة- بأنه:  
نظام آلي يقوم بجمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الأفراد

في مجالات التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية.(غراب، وحجازي، ١٩٩٩، ص٧٢ )

كما تم تعريفه أيضاً بأنه: ذلك النظام الذي يقوم بتزويد الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الضرورية اللازمة لصناعة واتخاذ القرارات وذلك في الوقت المناسب وعند المستوى الإداري الملائم، ومثل هذا النظام يقوم باستقبال البيانات ونقلها وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها ثم توصيلها بذاتها بعد تشغيلها إلى مستخدميها في الوقت والمكان المناسبين .(غراب، وحجازي، ١٩٩٩، ص٧٢ )

إن هدف نظام المعلومات لا يتحقق بالفعل إلا عندما يتم استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

## ٢/١٣/٢ نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

نظام المعلومات المحاسبية هو "أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية ، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها"، وفي سياق ذلك فإنه يمكن النظر إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية على أنها أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات التي المهتمة بتلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب. يهدف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية إلى: ( جابر، ٢٠٠٧، ص٤٢ )

- ١- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية ، مثل بيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم والأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات الدراسية .
- ٢- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة ، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى : أجور ، تكاليف تدريب ، تكاليف اختبار ... الخ.
- ٣- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهتمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالدقة المطلوبة .
- ٤- استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات.

## الفصل الثالث

# طبيعة ومقومات الأصول البشرية وأثر الإفصاح عنها

The nature and foundations of human assets and Impact of disclosure

## تمهيد

إن الموضوع الرئيس بالنسبة للمحاسبة عن الموارد البشرية يتمحور حول السؤال التالي:  
هل يمكن اعتبار الموارد البشرية بمثابة أصولاً؟.

أو بمعنى آخر هل يجب معاملة الموارد البشرية معاملة الأصول في القوائم المالية؟. مع العلم بأن القضية الرئيسية هنا ليست ما إذا كان الأفراد والعناصر البشرية العاملة في حد ذاتهم يمكن أن يعتبروا بمنزلة الأصول، وإنما خدماتهم التي من المتوقع أن يقدموها للشركة توفر أصولاً للشركة، إذن القضية الرئيسية تتمحور حول طبيعة معاملة الاستثمارات في الموارد البشرية ومعالجتها على أساس كونها ضمن أصول المنشأة.

وقد اختلفت الأدبيات المحاسبية في وضع تعريف محدد ومعين للأصول، Assets الأمر الذي جعلها تتضمن العديد من التعاريف المتباينة في مضمونها بحيث ذهب احد الكتاب في تعريفها إلى تصنيف ما ذكر بشأنها إلى أربعة فئات أساسية : ( الصبان، ومحمد، ١٩٨٤، ص ٢٦٥ )

- ١- مجموعة التعاريف المبنية على أساس إجراءات القيد المزدوج.
- ٢- مجموعة التعاريف المبنية على أساس مفهوم المقابلة.
- ٣- مجموعة التعاريف المبنية على الأساس الوصفي للأصول.
- ٤- مجموعة التعاريف المبنية على الأساس الوظيفي للموجودات.

وفي هذا المجال سيتم استعراض بعض ما كتب بشأن تعريفها ومن ثم اختبار مدى انطباقها على الموارد البشرية من منظوري القيمة والتكلفة، ومدى اتساقها وتوافقها مع المبادئ والفروض المحاسبية ذات الصلة، وإيضاح أثر الإفصاح والمنفعة المترتبة على التقرير عنها.



## ٣/١ المبحث الأول: طبيعة الأصول البشرية

### The Nature of Human Assets

#### ٣/١/١ مقدمة Introduction

إن عمل إدارة المنشأة الاقتصادية ينصب على استخدام الموارد والأصول المتاحة للمشروع بكفاءة وفعالية وبما يحقق أهداف المشروع ، وهذه الموارد إما أن تكون مادية أو أن تكون بشرية، ومن المعروف أن المحاسبة بشكلها التقليدي وبمقوماتها المستندية والدفترية لا تتعامل مع الموارد البشرية إلا من ناحية الرواتب والأجور ويتم تسجيلها كنفقات جارية ، في حين أن المشروع قد ينفق مبالغ طائلة في سبيل استقطاب واختيار وتدريب وتأهيل العاملين ، وبالرغم من أن هذه النفقات تمثل استثمارات تنفق من أجل تكوين أصولاً للمنشأة إلا أنه يتم النظر إلي هذه النفقات على أنها جارية تحمل على مصاريف الفترة المالية الحالية عند حساب صافي الربح.

لقد أظهرت كثير من الدراسات أن الموارد البشرية أو الأصول البشرية تقوم كأصل من الأصول بتقديم خدمة أو منفعة سواء كانت آنية أو مستقبلية تساهم في تحقيق أهداف المشروع، ومن أهم مفردات تعريف الأصل هو تقديم خدمات مستقبلية، وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة تنتفي عنه صفة الأصل.

#### ٣/١/٢ تعريف الأصل Definition of Assets

اختلفت التعاريف الخاصة بالأصول باختلاف وجهة النظر المتبعة، وقد ارتبطت وجهات النظر هذه بنظريات الوحدة المحاسبية Theories Accounting Unit، وفي هذا الخصوص يمكن تقسيم تعاريف الأصول حسب:

- ١- وجهة نظر أصحاب المشروع، أي نظرية الملكية المشتركة.
- ٢- وجهة نظر الإدارة ، أي نظرية الشخصية المعنوية.
- ٣- وجهة نظر المشروع ، أي نظرية النشاط الاقتصادي.

#### ٣/١/٢/١ تعريف الأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع

فقد عرف الأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع Project Owners علي أنه:

" كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة "

والفكرة الأساسية لهذا التعريف هي أن أصحاب المشروع يعتبرون أن جوهر أي أصل هو قدراته علي سداد الديون للمنشأة وحتى يكون للأصل القدرة علي سداد الديون لا بد من توافر شرطين هما. (نمر، ١٩٨١، ص ١٣٠)

١- أن يكون مملوكا للمنشأة

٢- أن يكون له قيمة معينة

وقد أيد مجموعة من الكتاب وجهة النظر السابقة في تعريفهم للأصول ، فقد عرف غامبرس "Chambers" الأصول بقوله:

"الأصل هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية، ويكون لها حقوق قانونية عليها." (فتوح، ٢٠٠٠، ص ٢٦)

كذلك حددت لجنة المصطلحات للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥٣ مفهوم الأصل بقولها:

"شيء ما يمثل رصيد مدين قابل للترحيل للفترة التالية لقفل الحسابات تبعا للمبادئ المحاسبية، علي أساس انه يمثل إما خلق ملكية، أو قيمة تم الحصول عليها، أو نفقة تمت وأوجدت حق ملكية، أو من المحتمل إيجادها مستقبلا". (جربوع، ٢٠٠١، ص ١٢٣)

كذلك عرفها أوليفر "Oliver" بقوله:

"أنها تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات والديون التي علي المشروع". (علي، ١٩٩٧، ص ٢٧٦).

بعد دراسة التعريفات السابقة، نجد أنها قد اهتمت في تعريفها للأصل بالجانب القانوني، الذي اشترط توافر حق الملكية والحيازة للموارد، وبالتالي مقدرته علي سداد الالتزامات من أجل اعتباره أصلا من الأصول.

### ٣/١/٢/٢ تعريف الأصل من وجهة نظر الإدارة

أما إذا عرف الأصل من وجهة نظر الإدارة استنادا إلي فكرة الشخصية المعنوية فإن الأصل:

" عامل من عوامل الإنتاج "، والاهتمام هنا ينصب علي المقدرة الإنتاجية للأصل، ويرجع التحول في تعريف الأصل من قدرته علي سداد الالتزامات إلي قدرته الإنتاجية، إلي ظهور المشروعات الضخمة مثل شركات المساهمة، التي تتميز بمبدأ الاستمرار بغض النظر عن حياة المساهمين، وكذلك نتيجة تغيير اتجاهات المقرضين الذين أصبحوا يهتمون بمقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض، كان من الطبيعي في ظل هذه الظروف الجديدة أن يهتم المحاسبون بمقدرة المشروع الربحية. (لطي، ٢٠٠٦، ص ٢٤٩).

### ٣/١/٢/٣ تعريف الأصل من وجهة نظر المشروع نفسه

أما إذا نظرنا إلى تعريف الأصول من وجهة نظر المشروع نفسه كوحدة اقتصادية، فيمكن تعريف الأصل بأنه:

" عبارة عن خدمات مستقبلية Potential Services " وقد أخذ بهذا التعريف كثير من الهيئات العلمية والكتاب.

فقد قامت لجنة المفاهيم والمعايير التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (A.A.A) بتعريف الأصل بقولها:

" هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة، فهي تجمعات الخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلا " (A.A.A., 1957, p3).

وفي دراسة صدرت عن معهد المحاسبين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، عرفت الأصول بما يلي:

" تمثل الأصول قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة Total Projected Service والمتاحة للمشروع كي يستخدمها في أنشطته المستقبلية، نتيجة عمليات مالية تمت فيه في الماضي والحاضر ". (مطر، ١٩٨٢، ص ٢٢٢)

كذلك عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) لعام ١٩٩٩ الأصل بأنه:

"مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة"، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها (القاضي وحمدان، ٢٠٠٨، ص ١٤٠)

أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB) فقد عرف الأصول سنة ١٩٨٥ علي أنها:

" منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول علي هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي " (حنان، ٢٠٠٣، ص ٣١٢).

من الواضح من التعريفات السابقة التي تناولتها الهيئات والمؤسسات المهنية المحاسبية العالمية أن الحد الفاصل بين اعتبار العنصر مصروف أم أصل هو حق السيطرة، والخدمات والمنافع المستقبلية.

كذلك العديد من الباحثين اتخذوا من الخدمات المستقبلية مدخلا لتعريف الأصول حيث عرف سبروس و مونتز Sprouse and Moonitz الأصل بقولهما:

" هي مجموعة المنافع المستقبلية المتوقعة، أو الحقوق التي حصل عليها المشروع نتيجة لأحداث مالية تمت في الماضي أو الحاضر " ( حسنين، ١٩٧٦، ص ٢٨١ ).  
كما عرف كاننج Canning الأصول بقوله :  
"الأصل هو أي خدمة يمكن ترجمتها في شكل نقدي، ويكون للمشروع الحق في استلام هذه الخدمات " ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٧٨ )

من التعاريف السابقة يتضح أن المورد يمكن أن يتصف بالأصل إذا ما توافر ما يلي:

- ١- أن يكون هناك خدمات اقتصادية متوقعة في المستقبل.
- ٢- حصول الوحدة علي حق الاستفادة من الخدمات الاقتصادية والمزايا المستقبلية.
- ٣- أن حصول الوحدة علي المزايا المستقبلية مرجعه أحداث مالية تمت في الماضي أو الحاضر، وبالتالي توافر المطالبة القانونية لهذه الحقوق أو الخدمات.

بجانب وجهات النظر السابقة، هناك وجهة نظر أخرى، تري أن الأصل " يتمثل في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة الوحدة، أو الموارد التي تتوقع الوحدة تحقيق رقابة عليها مستقبلاً"، وهذا يعني اشتراط خضوع المورد للرقابة من جانب المشروع لاعتباره ضمن الأصول .

والملاحظ أنه يمكن تقسيم التعاريف السابقة إلي قسمين:

#### القسم الأول:

تعاريف عكست وجهة النظر القانونية، وهي التي اشترطت توافر حق الملكية والحيازة للمورد لاعتباره أصلاً من الأصول، وبالتالي قدرته علي سداد الديون.

#### القسم الثاني:

تعاريف عكست وجهة النظر الاقتصادية وهي التي لم تشترط توافر حق الملكية والحيازة للمورد لاعتباره أصلاً من الأصول، بل جعلت المورد ضمن الأصول إذا ما توافر الحق في استلام منافع اقتصادية مستقبلية، وهذا يعني ضرورة :

- ١- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.
- ٢- إمكانية قياس هذه المنافع.
- ٣- أن يكون للمشروع الذي يثبت الأصل في سجلاته الحق في استلام هذه المنافع.

### قيمة المورد البشري Human Resource Value

مفهوم قيمة العنصر البشري يمكن اشتقاقها من النظرية العامة للقيمة الاقتصادية، ويتم تخصيص القيمة على الأفراد أو المجموعات مثلما هو الحال في الأصول المادية وذلك استناداً إلى مقدرة تلك الأصول على تقديم خدمات اقتصادية مستقبلية، وانسجاماً مع هذا المفهوم فإن قيمة الأفراد أو المجموعات تعرف عادة بالثروة الحالية للخدمات المقدمة إلى المنشأة خلال العمر الخدمي لهؤلاء الأفراد أو المجموعات. (حنان، ٢٠٠٣، ص ٢١٦)

### تكلفة الأصول البشرية Human Assets Cost

التعريف التقليدي للتكلفة هو التضحية بسلع أو خدمات للحصول على منافع أو خدمات مستقبلية، وتتحمل التكلفة في سبيل الحصول على هذه المنافع في شكل مادي ملموس أو منافع غير ملموسة.

وهناك العديد من المفاهيم المحاسبية الخاصة بالتكلفة التي تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة عن الموارد البشرية، ومن هذه المفاهيم:

التكلفة الأصلية Original Cost وهي تعبر عن التضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد، وهي تعادل التكلفة التاريخي Historical Cost .  
أما تكلفة الإحلال Replacement Cost فتعني التضحية التي يجب تحملها لاستبدال مورد مملوك أو مستخدم فعلاً في المنظمة.

ولما كان تعبير تكلفة الموارد البشرية Human Resources cost مشتقاً من المفهوم العام للتكلفة، فإن تكلفة الموارد البشرية هي التكلفة الرأسمالية Capital Cost التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها. (فتوح، ٢٠٠٠، ص ٣١).

### التكلفة الأصلية للموارد البشرية. Original Cost of Human Resources.

أصبح هناك اتفاق على أن التكلفة الأصلية للموارد البشرية تشتمل على بنود مختلفة مثل الاستقطاب والاختيار والتدريب والتأهيل وغيرها، وهذه النفقات كانت تعتبر محاسبياً - نفقات إيرادية Current Expenses، أي إنفاق استهلاكي Consumption Expenditure بالمفهوم الاقتصادي، أصبحت الآن - محاسبياً نفقات رأسمالية Capital Expenditure، أي إنفاقاً استثمارياً Investment Expenditure بالمفهوم الاقتصادي.

لذلك أنه ما دامت المحاسبة المالية قد اعترفت بأن هذه النفقات هي رأسمالية، وما دامت

المحاسبة المالية تطبق مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها، إذن يكون منطقياً أن تعتبر المحاسبة المالية هذه النفقات بمثابة إنفاق استثماري وليست إنفاقاً استهلاكياً. ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٩٨ ).

### ٣/١/٤ ماهية رأس المال الفكري

## The Concept of Intellectual Capital

تعددت الكتابات التي حاولت تحديد ماهية رأس المال الفكري وارتباطه الوثيق برأس المال البشري، وأن بعضها قد ركز علي محاولة وضع تعريف لهذا العنصر لتوضيح مفهومه، بينما اتجه البعض الآخر إلي تحديد ماهيته عن طريق البحث في العناصر المكونة له.

### ٣/١/٤/١ تعريف رأس المال الفكري

تعددت التعريفات التي ذكرت في الأدب المحاسبي لرأس المال الفكري، وسنعرض بعضاً منها في محاولة استخلاص تعريف محدد له، وذلك على الوجه التالي: (الجندي، ٢٠٠٥، ص ١١٦).

١. عرف Stewart عام ١٩٩٧ رأس المال الفكري بأنه " حزمة من المعرفة المفيدة ".

٢. قدمت شركة "Skandia" تعريفاً يعد أكثر تطوراً من تعريف Stewart لرأس المال الفكري حيث وصفته بأنه ملكية المنشأة للمعرفة والخبرة المطبقة والتكنولوجيا بالإضافة إلي علاقاتها مع العملاء، وجميع المهارات المهنية التي تمد Skandia بميزة تنافسية متواصلة.

٣. اتفقت بعض الدراسات في أن رأس المال الفكري هو مجموعة الأصول المعرفية التي تعزو إلي منشأة ما وتساهم مساهمة فعالة في تحسين وضعها التنافسي.

٤. قدم Brooking تعريفاً لماهية رأس المال الفكري حيث حدده بأنه مجموعة الأصول غير الملموسة التي تجعل المنشأة قادرة علي أداء وظيفتها.

وتتضمن تلك الأصول :

- المعرفة سواء كانت في صورة صريحة أو ضمنية.
- عمليات التحويل المعرفي ( مثل البحوث والتطوير، والممارسة والتعلم الوظيفي... الخ ) والمنتجات النهائية لعمليات التحويل المعرفي ( مثل براءات

الاختراع والعلامات التجارية والأصول الأخرى التي تحتوي علي حقوق ملكية فكرية .

وفي عام ٢٠٠٠ قدم Williams تعريفات لرأس المال الفكري حيث وصفه بأنه القيمة المعززة والمدعمة لأصول المنشأة، والتي غالبا ما يكون لها طبيعة غير ملموسة، هذه القيمة تنتج من العناصر الآتية: (الجندي، ٢٠٠٥، ص ١١٧)

\* الوظيفة التنظيمية Company's Organizational Function

\* الشبكات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات والعمليات.

\* كفاءة الموارد البشرية بالمنشأة وقدرتهم علي المنافسة.

\* مدي قوة علاقة المنشأة بعملائها.

وأضاف Williams أن أصول رأس المال الفكري يتم تطويرها وتميئتها من خلال:

١- خلق ابتكار أو معرفة جديدة.

٢- تطبيقات المعرفة الحالية علي القضايا والاهتمامات الحالية التي تدعم كلا من الموظفين والعملاء.

٣- تجميع وتشغيل ونقل هذه المعرفة.

٤- وأخيرا، حيازة المعرفة الناتجة سواء من خلال البحوث و التطوير.

من خلال العرض السابق لبعض التعريفات المقدمة في الأدب المحاسبي لرأس المال الفكري ، يتضح أن بعضها كان بدائيا إلي حد ما ( تعريف Stewart ) نظرا لحدائثة هذا المصطلح، والبعض الآخر كان أكثر تفصيلا ( تعريف Skandia ، تعريف Williams ) حيث أفردت تلك التعريفات بعض الأصول التي يتضمنها رأس المال الفكري ، كذلك ربطت بين تلك الأصول وأنشطة خلق القيمة والقدرة التنافسية للمنشأة.

ومن وجهة نظر الباحث يمكن تعريف رأس المال الفكري بأنه مجموعة من الأصول المعرفية غير الملموسة التي تعمل كمنظومة متكاملة بهدف خلق قيمة مضافة للمنشأة وتعزيز قدرتها التنافسية.

٣/١/٤/٢ مكونات رأس المال الفكري

### Components of intellectual capital

علي الجانب الآخر بعض الكتابات قامت بتحديد ماهية رأس المال الفكري من خلال محاولة تحديد مكوناته، وفيما يلي نستعرض بعض هذه الكتابات: (المفرجي،

٢٠٠٦، ص ١٠٩) .

يعد تعريف Edvinsson and Malone من أوائل المجهودات البحثية التي تمت في هذا المجال، ومن جهة نظر الباحثين فإن قيمة رأس المال الفكري للمنشأة هو مجموع رأس مالها البشري ورأس مالها الهيكلي (Edvinsson , and Malone, 1997 , P.14) .

ووفقا للتعريف الذي قدمته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) في تقريرها النهائي حول قياس رأس المال الفكري عام ٢٠٠٠، فإن رأس المال الفكري هو القيمة الاقتصادية لفتنتين من الأصول غير الملموسة للمنشأة هما:

رأس المال الهيكلي ورأس المال البشري ويعبر عن رأس المال الهيكلي بالبرامج الجاهزة وشبكات التوزيع وسلاسل التوريد.

أما رأس المال البشري فالمقصود به الموارد البشرية داخل المنشأة مثل العاملين وأيضا خارجها ويعبر عنها بصفة أساسية بالعملاء والموردين. (OECD, Final Report, 2000)

ولقد توسعت بعض الكتابات في تحديد مكونات رأس المال الفكري حيث أضافت إلي ما أشار إليه (Edvinsson and Malone) ما أطلقوا عليه رأس المال العملاء Customer Capital كقائمة مستقلة، هذا فضلا عن رأس المال الهيكلي ورأس المال البشري. قدم Meritum Project في إرشاداته أن رأس المال الفكري يمكن تقسيمه إلي :

• رأس المال البشري: وعرفه بأنه إجمالي المعرفة والمهارات والخبرات سواء كانت هذه المعرفة عامة مثل الخبرات السابقة وطاقة التعلم ومرونة فريق العمل ورضا العاملين، أو متميزة ومتفردة مثل الابتكار، والإبداع.

• رأس مال العلاقات: ويعرف بأنه جميع الموارد المتعلقة بالعلاقات الخارجية للمنشأة مثل علاقة المنشأة مع العملاء والموردين والمساهمين والدائنين والشركاء في البحوث والتطوير.

• رأس المال الهيكلي: ويعرف بأنه المعرفة التي تتكون نتيجة للإجراءات التنظيمية والثقافية وقواعد البيانات، ويعبر عن تلك المعرفة بالمرونة التنظيمية، وخدمة التوثيق بالمنشأة ، والاستخدام العام لتكنولوجيا المعلومات .

واقترح Brooking أن رأس المال الفكري يمكن تقسيمه إلي أربعة فئات أو مكونات هي:

١- الأصول السوقية: وتشمل جميع الجوانب غير الملموسة المرتبطة بالسوق مثل العملاء والماركات ومنافذ التوزيع.

٢- الأصول البشرية: وتشمل الخبرات المتراكمة، وقدرات الابتكار والمؤشرات المتعلقة بمدي قدرة الأفراد علي الأداء في مواقف معينة.



- ٣- أصول الملكية الفكرية: وتشمل العلاقات والأسرار التجارية وبراءات الاختراع وحقوق التصميم.
- ٤- أصول البنية التحتية: وتتضمن جميع العناصر التي تحدد طريقة عمل المنشأة مثل: ثقافة المنشأة، وطرق تقييم الخطر، وأساليب إدارة قوة العمل، وقواعد بيانات العملاء ونظم الاتصال.

### ٣/١/٥ مكونات الأصول البشرية

#### Components of the Human Assets

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

إن دراسة علاقة الأصول البشرية بالمنشأة يدخل في اختصاص العديد من العلوم الإدارية كعلم إدارة الأفراد وعلم العلاقات الصناعية والعلاقات العامة، ولذلك سيتم دراسة علاقة النظرية المحاسبية بمكونات الأصول البشرية الداخلية والخارجية وذلك بالنظر إلى المكونات المادية والمكونات النفسية للعنصر البشري. (حسبو، ١٩٨١، ص ٦٤).

#### ٣/١/٥/١: المكونات المادية:

تتأثر المكونات المادية للأصول البشرية بالجهود التنظيمية التي تبذلها المنشأة في اختيار العاملين فيها وتدريبهم وتوفير الرعاية الصحية والاجتماعية لهم والعمل علي تطوير كفاءاتهم لزيادة الإنتاجية المتوقعة منهم، ويمكن حصر كافة النفقات التي تتكفها المنظمة ورسمتها ثم استهلاكها علي الفترة المتوقعة لخدمة هؤلاء العمال للمنظمة، وقد وردت الكثير من الكتابات المتعلقة باستخدام طريقة التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية عند حصر عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب العمال وتطويرهم بعد اختيارهم وكذلك مصروفات توفير مساكن لهم وما شابه ذلك، ويضاف إلي تلك الطريقة في قياس الجهود التنظيمية طريقة رسملة مرتب العمال والتي يتم علي أساسها رسملة المرتب الذي سينقضاء العامل في خلال الفترة التي يتوقع له أن يقضيها بالمنشأة وباستخدام معدل خصم معين يتم تحديده باستخدام معادلات رياضية يتم تركيبها علي أساس العلاقة بين أرباح المنشأة ومرتبات العاملين ونسبة الخصم وغير ذلك من عوامل قد تختلف من منشأة لأخرى وهناك العديد من الطرق الأخرى لتقييم الأصول البشرية

من هذا الجانب أيضا طريقة تكلفة الفرصة البديلة والتي يتم بموجبها تقدير قيمة الأصل البشري في قسم معين من أقسام المنشأة علي أساس أعلى سعر يمكن أن يتحملة هذا القسم للاستحواذ علي هذا العنصر البشري.

### ٣/١/٥/٢: المكونات النفسية:

تناولت العلوم السلوكية العديد من العوامل التي تؤثر علي المكونات النفسية للأصول البشرية، وما زال البحث العلمي في مجال المكونات النفسية وعلاقتها بالمحاسبة وبناتج النشاط النهائية للمنشأة في مراحلها الأولى. ومع ذلك فيمكن توضيح بعض المكونات النفسية الأساسية للأصول البشرية فيما يلي : ( حسبو، ١٩٨١، ص ٦٤).

١- الرضا عن العمل.

٢- الروح المعنوية.

٣- الحوافز

إن هناك جزئيات متكاملة داخل كل من هذه المكونات النفسية الأساسية علي النور الذي يصعب من حصرها من ناحية علاوة علي تغيراتها المستمرة بتغير الإنسان نفسه والبيئة المحيطة به من ناحية أخرى.

وما سبق ذكره عن الأصول البشرية الداخلية يمكن استنباطه بالنسبة للأصول البشرية الخارجية، ويظهر دور الدارس في النظرية المحاسبية في محاولة تحديد أهم المكونات النفسية للأصول البشرية الداخلية أو الخارجية من استعراض علم النفس وعلم الاجتماع وعلم الانثروبولوجيا ثم محاولة قياس العلاقة بين هذه المكونات وبين النتائج النهائية لنشاط المنشأة والتي تمكن في الربحية والعائد علي رأس المال المستثمر والإنتاجية ومعدلات الغياب ودرجة الجودة في الإنتاج وغير ذلك بقصد اكتشاف علاقات كمية في صورة معدلات رياضية يتم إثباتها لكي تصبح من مبادئ النظرية الحاسبية.

## ٣/٢ المبحث الثاني: خصائص ومقومات الأصول البشرية Ingredients and Characteristics of Human Assets

### تمهيد

لقد اعترفت إدارة المشروعات منذ فترة طويلة بأهمية العنصر البشري داخل التنظيم ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المنظمة وتدعيم موقفها التنافسي في السوق، إلا أن هذا الاهتمام لم يوجه نحو النظر إلى اعتبار هذا العنصر ضمن موارد وأصول المنشأة، وأن التكاليف التي تتكبدها المنشأة في سبيل تأهيل وتدريب واختيار العاملين فيها لا يتم اعتبارها أيضا استثمارات طويلة الأجل سوف تستفيد منها السنوات المستقبلية بل يتم معالجتها على أساس أنها نفقات جارية تخص السنة الحالية، ومن هنا بدأ البحث في دراسة مدى انطباق معايير ومقومات الأصول على الموارد البشرية.

### ٣/٢/١ معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية Recognition of the Accounting Standards of Human Assets

أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB البيان رقم ٥ عام ١٩٨٤ الخاص بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وقد تضمن هذا البيان شروط الاعتراف المحاسبي بأي بند من البنود الواردة في القوائم المالية وهذه الشروط هي: (حنان، ٢٠٠٣، ص ٢١٢).

١- **التعريف:** يجب أن ينطبق علي البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبيا أحد التعريفات العلمية لبنود القوائم المالية، فإن كان موردا انطبق عليه تعريف الأصل، وان كان التزاما انطبق عليه التعريف العلمي للخصوم... الخ، حيث حددت الهيئة عشرة عناصر، هي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، توزيعات علي الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، وأخيرا الخسائر.

تعالج المحاسبة نفقات الموارد البشرية على أساس أنها مصروفات يتم تحميلها علي الدورة المحاسبية، في حين أن نظام المحاسبة عن الموارد البشرية يطالب بمعالجة تلك النفقات علي أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم توزيع علي الدورات المستقبلية المستفيدة.

٢- **القياس:** يرتبط هذا المعيار بالمبادئ والفروض المحاسبية حيث يشترط للاعتراف بأحد عناصر القوائم المالية أن تتوفر فيه موثوقية القياس، وتكتمل هذه الخاصية بتوفر ثلاثة شروط:

- أن يكون للبند خاصية ملائمة لإنجاز عملية القياس، وإضفاء الموثوقية عليها مثل خاصية التكلفة لتحديد قيمة العنصر باستخدام تكلفته تعتبر خاصية ملائمة.

- اختيار الخاصية الأكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة التاريخية في تاريخ العملية، كما قد تعتمد خاصية تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية، أو القيمة الاقتصادية في صورة القيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة.
- أن يكون بالإمكان التعبير عن هذا العنصر تعبيراً كمياً ورقمياً، فبالإضافة إلى القياس المالي يمكن أن يتم القياس على الأساس الكمي مثل العدد والمؤهلات.

٣- **الملائمة** : تتصف المعلومات بأنها ملائمة إذا كانت ذات أثر في اتخاذ القرارات، وقادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، أو قدرة هذه المعلومات على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة وغياب تلك المعلومات يؤدي إلى عدم الاكتمال، وغالبا إلى اتخاذ قرارات خاطئة، وتتمتع خاصية الملائمة بثلاث خصائص ثانوية هي:

- ١- الملاءمة بالتوقيت أي أن يتم تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير.
  - ٢- التنبؤ أي أن تكون ذات قيمة وقدرة تنبؤية.
  - ٣- المنفعة العكسية أي ذات قيمة ارتدادية عكسية قادرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة مما يوفر إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.
- إن توافر المعلومات عن الأصول البشرية في المنشأة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات، لاسيما في المنشآت التي تلعب الموارد البشرية دورا هاما في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المنشأة، وبدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة.

٤- **الموثوقية** : وهي أن تكون المعلومات خالية من التحيز بدرجة معقولة وتمثل بصدق واقع الحدث، فيجب أن تكون المعلومات موضوعية يمكن التحقق منها، وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين.

كما نص معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) على عدم الاعتراف بالأصل إلا إذا تحقق شرطان:

- احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية
- أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية. ( القاضي وحمدان،

٢٠٠٨، ص ١٤١ )

ليس شرطا أن تتوافر المعايير الأربعة السابقة بصورة متكاملة معا ، لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

ومن المعايير السابقة يتضح أن تعريف الأصل ينطبق علي الموارد البشري في المنظمة أنها أصول بشرية.

## ٣/٢/٢ خصائص الأصول

### Characteristics of Assets

ورد في معرض التعاريف الخاصة بالأصول الأنفة الذكر أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) قد عرف الأصول علي أنها:

" منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول علي هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي ".

من خلال عرض وتحليل التعاريف السابقة والتعريف الصادر عن FASB وتطبيق الخصائص الواردة في تلك التعاريف علي الموارد البشرية في المنشأة يمكن استنتاج مقومات وخصائص الأصول بشكل عام في النقاط التالية :

#### ١- خاصية الملكية

حتى نعتبر المورد أصل مملوكا للمشروع فانه يجب توفر خاصية ملكية هذا المورد، وله حرية التصرف فيه وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض المنشأة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تتبع عادة من الحقوق القانونية . ( المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠٠١، ص ٨٤٥ ).

#### ٢- خاصية سداد الديون:

تتضح هذه الخاصية بشكل واضح من خلال التعاريف التي تأخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع، وبناء على تعريف الأصل يمكن استخدامه في سداد الديون. ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٨٠ )

#### ٣- المقدرة الإنتاجية:

أي أن يكون هذا المورد له القدرة على توليد الإيرادات والعوائد من اجل اعتباره ضمن الأصول، وهذه الخاصية تتضح في التعاريف التي أخذت بوجهة نظر الإدارة وأصحاب مفهوم الشخصية المعنوية. ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٨٠ ).

#### ٤- خاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية:

فالمورد البشرية لا تستنفد خدماته خلال فترة محاسبية واحدة، بل يبقى مجمعا لخدمات يتوقع الحصول عليها مستقبلا، أي إذا كان المورد لا يتوقع معه خدمات مستقبلية فلا يمكن إدراجه ضمن قائمة الأصول، وتظهر هذه الخاصية من خلال التعاريف التي تأخذ بوجهة نظر نظرية النشاط الاقتصادي. ( غنيم، ١٩٩٧، ص ٢٨٠ )

٥- القابلية للتحديد أو القياس:

يتطلب تعريف المورد على انه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية. ( المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠٠١، ص ٨٤٦ ).

### ٣/٢/٣ مدى توافر مقومات الأصل في الموارد البشرية

#### The Availability of Ingredients Assets in Human Resources

بعد التعرف على الخصائص والمقومات الواجب توافرها في الأصول يتطلب ذلك تناول مدى توافر هذه المعايير أو الخصائص في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف به وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها أصول تابعة للمنشأة، وهنا يثار التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تنطبق المقومات أو الخصائص السابقة للأصول على الموارد البشرية؟. للإجابة على هذا السؤال يتم دراسة وتحليل كل خاصية وفحص مدى انطباقها على الموارد البشرية.

#### ٣/٢/٣/١ معيار الملكية

اشتراطت التعاريف التي أخذت بوجهة نظر أصحاب المشروع، وأيدت فكرة الملكية المشتركة، أن يكون المورد مملوكا للمشروع حتى يكون ضمن أصوله وقد قابلت وجهة النظر هذه عدة انتقادات أهمها: (نمر، ١٩٨١، ص ١٣٠).

١- أن ارتباط تعريف الأصل بالملكية ، لا يكفي للدلالة علي كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي، والتي تعتبر في نظر المحاسبين أصولا، فمثلا هناك بنود المصروفات المقدمة، ومصروفات التأسيس ، وشهرة المحل، والحملات الإعلانية، فإنها جميعا تعتبر أصولا، وتؤخذ في الحسبان عند عمل قائمة المركز المالي، ولكنها في نفس الوقت لا تتصف بصفة من صفات الملكية.

٢- كما أن هناك فارقاً بين الحائز علي الأصول Assets Holder وبين المالك الحقيقي للأصول Assets Owner ففي حين أن الشركة هي الحائزة علي الأصول لفترة محددة أو غير محددة ، فإن الملاك الحقيقيين للأصول هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانوا شركاء، أو مساهمين، أو أصحاب قروض طويلة الأجل ،حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطر والربح. وبالرغم من الانتقادات السابقة لتعريف الأصل بالملكية، فإن ذلك يتطلب معالجة مسألة الملكية في ظل الموارد البشرية بشيء من التحليل.

فعند تناول مسألة الملكية ومعالجة الموارد البشرية كأحد أصول المشروع، انقسم الكتاب والباحثون إلي فريقين، فمنهم من يعارض اعتبار الموارد البشرية ضمن أصول المشروع، ومنهم من عارض اعتبارها كذلك، وفيما يلي نورد آراء الطرفين وحجة كل منهما.

#### ١- آراء المعارضين

نادي مجموعة من الكتاب بعدم اعتبار الموارد البشرية داخلة ضمن الأصول، علي أساس أنها لا تخضع للملكية أو التملك، وكانت حجتهم في ذلك أن رأس المال البشري لا يمكن شراؤه أو بيعه بواسطة المشروع، ولذا من الصعوبة إظهاره في قائمة المركز المالي.

#### ٢- آراء المؤيدين

علي عكس الرأي السابق، فقد نادي مجموعة من الكتاب باعتبار الموارد البشرية ضمن أصول المشروع، وكانت حجتهم في ذلك أنه: " طالما أن الموظفين يمكن إحلالهم واستبدالهم بغيرهم فإنه لا يعنينا ما إذا كانت قوة العمل هذه تحتوي وتتضمن دائماً نفس الأشخاص أو أنها مجموعة متغيرة تغيراً سريعاً، فقوة العمل ككل تكون مرتبطة دائماً بالمشروع ومما يمكن معه النظر تبعاً لذلك علي أنها مملوكة بواسطته" كذلك أخذ ( Ijiri, 1975, p.139 ) بعدم جواز الاعتماد علي شرط الملكية لاعتبار الموارد البشرية من أصول المشروع علي أساس أن الموارد البشرية ليست فقط الموارد التي لا يمتلكها المشروع، فهناك موارد أخرى لا يمتلكها المشروع وتعتبر ضمن أصوله محاسبياً، مثل شهرة المحل، وعقود الاتفاقيات التي ستنفذ فيما بعد.

ولكن إلي أي مدى يمكن أن ينطبق معيار الملكية علي الموارد البشرية ؟

وللإجابة علي هذا التساؤل يتطلب الأمر دراسة معيار الملكية من زاويتين:

الأولى: الملكية بمفهومها القانوني.

والثانية: الملكية بمفهومها الاقتصادي.

## المعالجة الأولى: مفهوم الملكية القانوني

وفي ظل هذا المفهوم، فإن الأصل يتصف بالملكية القانونية إذا ما توافرت مجموعة من الشواهد وأهمها: ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٨٣ ).

١- حيازة الأصل.

٢- الرقابة الكاملة علي الأصل.

٣- القدرة علي التصرف في الأصل

وفيما يلي دراسة وتحليل لشواهد الملكية، ومدى توافرها في الموارد البشرية.

### ١ - حيازة الأصل

لا شك أن الموارد البشرية تعد من ضمن الموارد التي في حوزة المشروع لفترة محددة أو غير محددة ، فإذا كان المشروع يحصل علي الأصول المادية من خلال الشراء النقدي، فإن حصوله علي الأصول البشرية يكون عن طريق التعاقد، وهي التي تعتبر بديلا لقاعدة الشراء النقدي فيما يتعلق بالإثبات الدفترية، فمن المعروف أن إثبات الأصول دفتريا يعتمد إما علي قاعدة الشراء النقدي للأصل، أو علي قاعدة المساهمة به من جانب المساهمين .( عبد الفتاح، ١٩٧٤، ص ٦٤ ).

بجانب هذا ، هناك تكاليف علي المنشأة أن تتحملها لحيازة الأصل البشري، تتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتسكين والتعريف والتدريب، وكذلك التكاليف غير المباشرة بالأنشطة السابقة، بجانب ما سبق، فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمشروع يعطي المشروع الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.

### ٢ - رقابة الأصل

من أهم شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تخول للوحدة الاقتصادية الحق في حرمان الآخرين من أي حقوق في الانتفاع بخدمات وفوائد الأصل، والرقابة تتبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل، ولهذا قد عرف البعض الملكية بقولهم " هي الحق - قانونا - في الحصول علي فوائد الرقابة غير المحددة والمانعة للاستخدام والحيازة " والحق في الرقابة هو لصاحب الأصل أو المالك لمن تنازل له المالك عن الأصل، وفي بعض الحالات تتحدد الرقابة بدقة بواسطة القانون أو العقد ، وطبقا لما ذكره " ارفنج فشر " Irving Fisher فإن الرقابة والتحكم تعني أن تكون لدى الوحدة المحاسبية ( المنشأة ) فرصة الحصول على كل أو بعض الخدمات المستقبلية لهذا الشيء .( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٦٣ ).



وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة تامة علي الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى " بالعقد المانع " والعقد المانع هو العقد الذي يحدد الفرد - كلياً أو جزئياً - في مباشرة مهارته، ويمكن تقسيم العقود المانعة إلي نوعين " ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٨٤ )

- عقود لحماية حقوق الملكية Protecting a Propriety Interest .
- عقود لمنع المنافسة Restraining Competition

من الاستعراض السابق يتضح أن معيار الرقابة يمكن تطبيقه علي الموارد البشرية في شكل رقابة كاملة عن طريق عقد مانع للحفاظ علي حقوق الملكية، كما هو الحال في ظل الأصول الطبيعية والتي تخضع للرقابة الكاملة من جانب المشروع.

وطالما أن المشروع بإمكانه فرض الرقابة الكاملة علي موارده البشرية، فله الحق في الحصول علي الفوائد والخدمات المستقبلية من هذه الموارد، غير أن هناك اختلافاً في وسائل الحصول علي الفوائد في حالة الموارد البشرية عنه في حالة الأصول المادية الأخرى ، ففي حين أنه يمكن الحصول علي الخدمات المستقبلية من الأصول المادية بصورة مباشرة ، فليس هناك وسيلة مباشرة تتعلق بالموارد البشرية لازمة للحصول علي خدماته المستقبلية، إذ أن الوحدة يمكن أن تحقق هذا من خلال معاملات غير مباشرة تؤدي إلي خلق ولاء الموارد البشرية لوحدتهم الاقتصادية ، وهذه الأساليب غير المباشرة تتمثل في حياة عملية أفضل، وظروف عمل أحسن .

### ٣- القدرة علي التصرف في الأصل

إن من حق مالك الأصل التصرف فيه بالصورة التي يراها تحقق له أقصى منفعة ويأخذ التصرف في الأصول المادية شكل إعادة للبيع أو التخزين، غير أن هناك شروطاً قانونية - وخاصة في البلاد الاشتراكية - للتصرف في الموارد البشرية، فلا يمكن أن يأخذ شكل التصرف إعادة البيع كما هو الحال في الأصول المادية، إذ لا يوجد سوق حر لها، ويستثنى من ذلك لاعبو كرة القدم أو السلة، أما التصرف في الموارد البشرية فيأخذ شكل " التسريح " أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة.

والقاعدة أن يقوم المستخدم في حالة الاستغناء عن خدمات موظفيه بدفع مقابل نقدي يتمثل في تعويض نقدي مقابل الاستغناء عن خدمات المورد ويسمى " مكافأة ترك الخدمة " لذا

فإن العائد من التصرف في الأصل البشري عادة ما يكون قيمة سالبة متمثلة في قيمة المدفوعات الزائدة ( التعويض )، إلا أنه في حالة الاندماج أو التصفية قد يحصل المشروع علي قيمة موجبة تتمثل في الفرق بين سعر الاندماج وبين تكلفة الأصول المادية الأخرى أو سعرها السوقي، كذلك من الممكن أن يكون عائد التصرف في الموارد البشرية موجبا مع فرض استمرار المشروع في حالة ما إذا كانت المبالغ المدفوعة لهم ( كتعويض ) أقل من الخسائر التي يتحملها المشروع نتيجة الإنتاجية السالبة لهم.

ومن التحليل السابق يتضح أن شواهد الملكية الثلاثة السابقة، تنطبق انطباقا تاما علي الموارد البشرية، مما يمكن القول معه بأن معيار الملكية بمفهومه القانوني في تعريف الأصول ينطبق أيضا علي الموارد البشرية، كما هو الحال في ظل الأصول المادية.

### المعالجة الثانية: مفهوم الملكية الاقتصادي

أما الملكية بمفهومها الاقتصادي، والذي يركز علي أن المورد يدخل ضمن الأصول إذا ما توافر في ملاكه عناصر الملكية الاقتصادية وهي: الإدارة، والمخاطرة، والربح، فسوف نجد أن المشروع يعتبر مالكا لموارده البشرية ملكية اقتصادية، حيث تتوافر فيه عناصر الملكية الاقتصادية كما يلي:

بالنسبة لعنصر الإدارة، فلا شك أن إدارة المشروع لها الحق في إدارة القوي العاملة بالأسلوب الذي يحقق للمشروع أداء مهامه بأقصى كفاءة ممكنة عن طريق تخطيط وتنسيق الجهود البشرية والرقابة عليها، كما أن علي أفراد المشروع احترام سياسات المشروع ولوائحه التنظيمية.

أما من حيث عنصر المخاطرة، فإن المشروع يتحمل قدرا من المخاطرة باستخدام القوي العاملة، كما هو الحال في ظل الموارد الأخرى، غير أن درجة المخاطرة قد تكون في ظل الموارد البشرية أكبر في ظل الموارد الطبيعية بسبب العامل السلوكي الذي يؤثر بدرجة كبيرة في تشغيل الموارد البشرية، ففي ظل استخدام الموارد البشرية تظهر مشكلة الاعتصام والإضرابات، والغياب عن العمل والاستقالات، وكذا تقييد الإنتاج ( إلي تعمد خفض الإنتاج ).

أما من حيث عنصر الربح، فمما لا شك فيه أن المشروع يتوقع عند استخدام القوي البشرية تحقيق عائد مناسب، يتمثل في الفرق بين الخدمات المستقبلية المتوقعة وبين المدفوعات للموارد البشرية.

نخلص مما سبق إلي أن معيارا الملكية بمفهوميه القانوني والاقتصادي يمكن أن ينطبق علي الموارد البشرية، فمن الواضح أن الملكية بمفهومها القانوني والاقتصادي ينطبق علي الموارد البشرية، وبناء علي ما سبق يمكن القول بإمكانية معالجة هذه الموارد كأصول.

## ٣/٢/٣/٢: معيار سداد الديون

تأثر أصحاب نظرية الملكية المشتركة وهم في سبيل تعريف الأصول بالنظرة القانونية، ولهذا فهم يعتبرون أن جوهر أي أصل هو قدرته علي سداد الديون التي علي المنشأة، غير أن هذا التعريف قد قابل مجموعة من الانتقادات، علي أساس أنه يمكن أن يفسر طبيعة الأصول في العصور الأولى عندما كانت المشروعات صغيرة وممثلة في مشروعات فردية ذا حياة إنتاجية محدودة، أي لا تتصف بمبدأ الاستمرار، كذلك عندما كان أصحاب هذه المشروعات يلجأون إلي القروض قصيرة الأجل في تمويل مشروعاتهم، وكانت هذه القروض تمنح علي أساس المركز المالي للمنشأة، ونتيجة لهذه الظروف، كانت المشكلة الرئيسية تدور حول مقدرة المشروع علي سداد ديونه، وفي ظل هذه المشكلة كان من الطبيعي أن يهتم المحاسبون بتعريف الأصل علي أساس مقدرته علي سداد الديون. (نمر، ١٩٨١، ص ١٣١).

أما تفسير طبيعة الأصول في الوقت الحاضر، فيجب أن يستند إلي فرض استمرار المشروع و حيث أن مشكلة سداد الديون تواجه المشروع عادة عند التصفية، كما أنه جرت العادة علي أن تسدد المنشأة ديونها الجارية التي تستحق في وقت لآخر في أثناء حياة المشروع من أرباحها المحققة والتي تتمثل في الزيادة في قيمة الأصول.

ولكن إلي أي مدي يمكن أن ينطبق هذا المعيار علي الموارد البشرية ؟  
وهل من الممكن أن تستخدم الموارد البشرية في سداد ديون المنشأة ؟

عارض البعض معالجة الموارد البشرية كأصل من الأصول ، علي أساس عدم إمكان استخدامها في سداد ديون المنشأة، وكانت حجتهم في ذلك أن الموارد البشرية لا تباع ولا تشتري في سوق حر لها، وقد أورد هؤلاء استثناء علي ذلك في حالة عمليات بيع وشراء اللاعبين المحترفين لكرة القدم أو كرة السلة ... الخ، وشببها بذلك حالة تجارة الرقيق، فقد كان العبيد يشترون ويبيعون.

لكننا نري أن دراسة معيار سداد الديون من خلال الموارد البشرية، يجب أن يتم استنادا إلي الحالة التي يكون عليها المشروع عند سداد الديون، أي في ظل الفروض المتعلقة بالوحدة

المحاسبية ، والغرض المنطقي هو فرض استمرار الوحدة المحاسبية، أما فرض التصفية فهو حالة استثنائية .

أ - فرض استمرار المشروع: في ظل هذا الفرض يتم سداد الديون من الأرباح المحققة بواسطة عوامل الإنتاج المختلفة، والتي من بينها، بل وأهمها، عنصر العمل، فلا يشترط لسداد ديون المشروع أثناء حياته الإنتاجية ضرورة بيع الأصول.

ب- فرض التصفية : في ظل هذا الفرض - وهو حالة استثنائية - يمكن أيضا أن تساعد الموارد البشرية في سداد ديون المنشأة ، مثلها مثل الأصول الأخرى ، ولكن بأسلوب غير مباشر ، ففي حالة اندماج المشروع قد يكون سعر الاندماج أكبر من سعر السوق للأصول الطبيعية التي تفتنيها الشركة ، والفرق بين السعرين راجع إلي السعر المدفوع في الموارد البشرية . ( علي، ١٩٩٧، ص ٢٩٠ )

بجانب ما سبق ، فإن موقف الموارد البشرية من سداد الديون ، يشابه موقف الأصول الثابتة التي يقتنيها المشروع ليس بغرض البيع ، بل من أجل تحقيق خدمات ومنافع تساهم في سداد الديون المشروع ، أي أن سداد الديون في ظل الأصول الثابتة يتم من المنافع التي تخلقها هذه الأصول وليس من ذات الأصول ، وهو ما يمكن أن يتوافر للموارد البشرية ، حيث أنها قادرة علي خلق منافع يمكن أن تساهم في سداد الديون.

مما سبق نري أن معالجة الموارد البشرية كأحد أصول المشروع في ظل معيار سداد الديون يرتبط بفرض أساسي في نظرية المحاسبية، وهو فرض استمرار المشروع ، أما التصفية فهي حالة استثنائية، فطالما أن المشروع مستمر، قادر علي تحقيق الأرباح من خلال عوامل الإنتاج المختلفة ومن بينها عنصر العمل ، فيمكن القول أن الموارد البشرية تساهم في سداد ديون المشروع من خلال المنافع التي تولدها الأصول وليس من ذات الأصل.

### ٣/٢/٣ : معيار القدرة الإنتاجية

استند أصحاب نظرية الشخصية المعنوية إلي معيار القدرة الإنتاجية في تعريف الأصول، أي أن الغرض من الأصول هو استخدامها في الإنتاج، ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية من كافة المشروعات مهما اختلفت طبيعتها يعد العنصر المؤثر علي عناصر الإنتاج الأخرى، حيث أنه العنصر الذي يقوم بالدور الإيجابي في إنتاج السلع والخدمات، فالموارد الطبيعية دورها سلبي لا يمكن أن تشارك في الإنتاج إلا بالقدر الذي يستخدمها فيه الأفراد، وكذلك رأس المال فهو ليس عنصرا مستقلا بل هو ثمرة العمل والموارد الطبيعية، أي أن العمل هو العنصر الرئيسي في تكوينه بإنتاجه كمية تفيض عن

الاستهلاك ، وتوجيه جزء من العمل لإنتاج أدوات ومعدات تستخدم في إنتاج سلع أخرى ( الحيايلى، ٢٠٠٤، ص ٢٨٨ ).

ولا شك أن المقدرة الإنتاجية للموارد البشرية التي تمثل عنصر العمل تساهم - مع باقي عوامل الإنتاج - في تحقيق المقدرة الربحية للمشروع، من خلال شقين: الشق الأول: وهو المساهمة المباشرة لعنصر العمل في أرباح المشروع، أي أن الجزء من الأرباح الراجع إلي مجهود عنصر العمل.

أما الشق الثاني: فيتمثل في تأثير عنصر العمل علي عوامل الإنتاج الأخرى، فمن حيث تأثير عنصر العمل علي المواد الخام المستخدمة في الإنتاج، فكلما ارتفعت الكفاءة الإنتاجية للعمال كلما انخفضت كمية المواد المستخدمة نتيجة لانخفاض كمية التالف منها، كذلك كلما ارتفعت كفاءة العمال الإنتاجية، كلما انخفض الوقت المستفيد في الإنتاج مما سيتبعه انخفاض في تكلفة عنصر العمل ذاته، وهكذا لباقي عناصر التكاليف .

وليس أدل علي كون الموارد البشرية ذات مقدرة إنتاجية من أن معظم نماذج قياس الموارد البشرية التي اقترحت في الأدب المحاسبي قد اتخذت الأرباح الزائدة عن المعدل العادي كأساس لتقييم الموارد البشرية علي اعتبار أن هذه الأرباح من نتاج الموارد البشرية ذات القدرة غير العادية .

#### ٣/٢/٣/٤ معيار الخدمات المستقبلية

أن تعريف الأصل بكونه مصدر منافع اقتصادية مستقبلية يتضمن ثلاثة اختبارات: ( غنيم، ١٩٩٧، ص ٢٩٢ ).

- ١- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.
- ٢- إمكانية قياس هذه المنافع.
- ٣- أن يكون للمشروع - الذي يثبت الأصل في سجلاته - الحق في استلام هذه المنافع.

وبدراسة مدي توافر هذه الاختبارات في الموارد البشرية ، نجد أن الموارد البشرية تساهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وذلك من خلال مقدرتها الإنتاجية، كما أنه يمكن قياس هذه المنافع بطريقة ما، بالرغم من وجود صعوبة في فصل الجزء الخاص بالموارد البشرية عن الجزء الخاص بالأصول المادية الأخرى، أما الاختبار الثالث والخاص بالحق في استلام هذه المنافع، فإنه يرتبط بالملكية القانونية، وقد أوضحنا سابقا أن الموارد البشرية تعد من ضمن الأصول المملوكة قانونيا، إذا ما نظرنا إلي قوة العمل ككل.

مما سبق يتضح أن تعريف الأصل علي أنه عبارة عن خدمات مستقبلية ينطبق علي الموارد البشرية، وقد أكدت ذلك جمعية المحاسبة الأمريكية عندما أكدوا أن المحاسبة تهتم بالأحداث المالية، والأشياء التي لها منافع اقتصادية مستقبلية، حيث أشار (جاقي Jaggi): "أن المنافع الناتجة عن خدمات العاملين والتي يحتمل أن تقدم للمشروع لأكثر من فترة مالية واحدة يمكن أن نعاملها كأصول". (Jaggi, 1976, P.41).

### ٣/٢/٣/٥ القابلية للتحديد أو القياس

يتطلب تعريف المورد على انه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدة نقدية.

وتستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وأي مورد لا يمكن قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبياً على انه أصل. وبالنسبة للموارد البشرية فإنه يوجد عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية وهذا ما سنعالجه لاحقاً بشيء من التفصيل.

مما سبق يتضح أن المعايير الواجب توافرها في المورد الاقتصادي حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع تتوافر في الموارد البشرية ولو من وجهة نظر المحاسبة وهذا بلا شك كفيل بالاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول المشروع وبالتالي إظهارها في القوائم المالية الخاصة بالمشروع.

وحول معالجة ما ينفق على الموارد البشرية يتنازع الفكر المحاسبي رأياً:

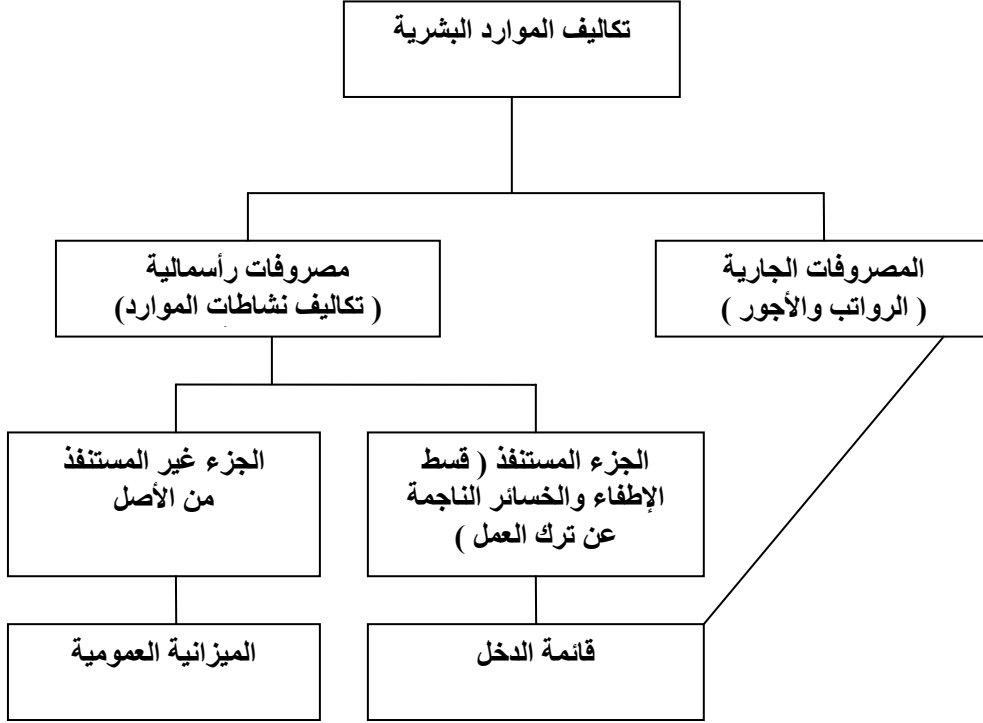
الرأي الأول: يرى بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات.

الرأي الثاني: تعارض أغلبية المحاسبين هذا الرأي فترى وجوب التفرقة بين ما هو إيرادي من هذه النفقات.

وبين ما هو رأسمالي ، حتى يتم معاملة الجزء الإيرادي منها بعد ذلك كمصروف ، ويعامل الجزء الرأسمالي منها كأصل ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (3-1) التالي:

### شكل رقم ( ٣-١ )

#### معالجة تكاليف الموارد البشرية



(الهيبي، خالد، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي ٢٠٠٣، ص ٣٢٢)

#### ٣/٢/٤ استنفاد تكلفة الأصول البشرية

#### Depletion of the Cost of Human Assets

تم مناقشة 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 لا بد 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 علي الرغم من أن شهرة المحل مثلاً قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن علي 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 إلي وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل

البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ، ويمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنيا علي أحد الاعتبارات الآتية: ( حمادة، ٢٠٠٢، ص ١٥٠ ).

- ١- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاءه في الخدمة لدي 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 قادة علي مجارة التكنولوجيا فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفد بالكامل.

ويمكن الوصل لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب علي النحو التالي : ( الحياي، ٢٠٠٤، ص ٣٠٣ ).

#### ١- استنفاد تكلفة الاقتناء:

يتم استنفاد تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي ( سن الإحالة للمعاش ) ناقصا عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع.

#### ٢- استنفاد تكاليف التدريب والتنمية:

ويتم استنفاذه علي مدي فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع. إن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول علي العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج ، وأن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع .

لذلك نقدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء لتكلفة العنصر البشري:

ت

إطفاء العنصر البشري = \_\_\_\_\_

ن

حيث: ت = تكلفة الأصل البشري.

ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع .



## ٣/٢/٥ الأصول البشرية في ظل المبادئ والفروض المحاسبية Human Assets under Principles and Assumptions of Accounting

٣/٢/٥/١ مقدمة

تمثل الفروض والمبادئ قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة ، فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، وبناء عليه يتم التوصل إلى المبادئ العلمية، أما المبادئ العلمية فهي بدورها أحكام عامة تعتمد للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي المهنة. (حنان، ٢٠٠٣، ص ٣٢٧)

إن اصطلاح "المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها" كثيرا ما يرد ذكره في الكتابات المحاسبية ، إلا أنه ليست هناك قائمة واحدة تتناول هذه المبادئ علي سبيل الحصر، لاسيما ما تقدمه المعاهد والمنظمات العلمية، التي تنظم شؤون مهنة المحاسبة والمراجعة، وعلي سبيل المثال لا الحصر وذلك لمجرد الاسترشاد بها في الواقع العلمي والمجال العملي.

ويعرف فريق من المحاسبين لفظ " المبادئ المحاسبية " بأنها:  
" اصطلاح يستخدم ليشمل جميع الإجراءات والسياسات والمفاهيم المحاسبية ، وفي المعني الشامل فإن ذلك يعني قواعد مستقرة تغطي عملية المحاسبية بأكملها تبدأ من إجراءات التسجيل المعتادة وإعداد التقارير إلي المفاهيم الأساسية والافتراضات عن الإطار الاقتصادي "

كما يعرف فريق آخر لفظ " الفروض المحاسبية " أنها:  
" سلسلة من الادعاءات أو الافتراضات التي تقوم علي أساس قوي لنظام فكري أو مجال تنظيمي وبعبارة أخرى هي تنمية بعض الأشياء التي تسمح ويكون غني عن البيان تفسيرها، باعتبارها شائعة في مجالات أخرى "

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن هل في المحاسبة عن الموارد البشرية خروج عن المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها ؟

وإلي أي مدي يمكن أن تحتويها هذه المبادئ والفروض ؟  
وللإجابة عن هذا التساؤل لابد من مناقشة أهم هذه المبادئ والفروض المحاسبية، وبصفة خاصة تلك التي لها تأثير في مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية بطريقة مباشرة، دون

التعرض لتلك المبادئ والفروض التي لا تتأثر أو تؤثر في هذا النوع من المحاسبة كمبدأ الوحدة المحاسبية أو استخدام وحدة النقد أو غيرها .

وعلي ذلك نركز الحديث والمناقشة العلمية هنا علي المبادئ والفروض التالية:

- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.
- مبدأ الإفصاح التام.
- مبدأ الموضوعية.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- فرض الاستمرارية والدورية.
- مبدأ تحقق الإيراد

### ٣/٢/٥/٢ مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات :

يقصد بهذا المبدأ مقابلة المصروفات التي تخص فترة معينة بالإيرادات التي تحققت خلال هذه الفترة ، ومعني ذلك أن كل مصروف لابد وأن يعالج في ضوء خدماته المتوقعة ، فإذا كانت هناك نفقات تقتصر علي السنة التي أنفقت فيها فلا بد أن تعامل علي أنها تخص الفترة الحالية محل الاستخدام ، وتستتزل من إيرادات هذه الفترة ولكن إذا كانت تخص فترات مالية متتالية فلا بد من معاملتها كأصول وإظهارها بقائمة المركز المالي للمشروع وتحمل الفترة بمقدار ما استخدم فعلا من هذه النفقة في شكل استهلاك أو استنفاد. ( نمر، ١٩٨٢، ص ٢٤٩ )

ولكي نحدد ما إذا كان مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية يتمشي مع هذا المبدأ أم لا، لابد من توضيح طبيعة تكاليف الموارد البشرية في ضوء هذا المبدأ المحاسبي ، فتكلفة الموارد البشرية إذا كانت تقتصر علي فترة محددة بذاتها أنفقت فيها فلا بد من معاملتها معاملة أي مصروف مستنفذ، حيث يستتزل من إيرادات نفس الفترة - وهكذا تجري معاملة بند الأجور محاسبيا الآن - أما إذا كانت هذه التكاليف تخص عدة فترات وتستفيد المنظمة من خدماتها فترات مالية قادمة فلا بد من معاملتها كأصول .

ونظرا لأن العنصر البشري في أي مشروع يكون من المتوقع أن يستمر ضمن قوة العمل لأكثر من فترة مالية واحدة ، فإن المنشآت تنفق علي هذا المورد نفقات اكتساب واستدعاء وغيرها من أجل الحصول علي خدماته في عدة فترات مالية متتالية ، ومن هذا المنطلق يمكن أن نعتبر نفقات اكتساب الموارد البشرية أصلا من الأصول تطبق عليها أسس الإهلاك مثل سائر الأصول المادية الأخرى ، ويعتبر ذلك تمشيا مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات أكثر منه

في حالة المعالجة التقليدية لعنصر الأجر، ولذا لا يمكن القول بأن المحاسبة عن الموارد البشرية تمثل خروجاً أو تعارضاً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات بقدر ما تنفق معه. ( سلامة، ١٩٩٩، ص ٢٢٦ )

### ٣/٢/٥/٣ مبدأ الإفصاح والعلانية

يتطلب هذا المبدأ وجوب الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية في القوائم المالية الدورية ، باعتبارها وسيلة إخبارية مهمة ووسيلة من وسائل الاتصال المحاسبي والمالي للطوائف المختلفة والمهتمة بأنشطة المشروعات، ويعرف مبدأ الإفصاح بأنه " ضرورة احتواء القوائم المالية الدورية علي البيانات اللازمة لإعطاء القارئ صورة واضحة لتنمية أعمال المنظمة عن الفترة ومركزها المالي في نهاية الفترة ". ( حنان، ٢٠٠٣، ص ٤٤٦ )

ويتطلب الإفصاح أن يتم تصميم وإعداد التقارير المالية بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة، ويمتد الإفصاح الشامل فيما وراء الأرقام المحاسبية من بيانات مالية إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري على اتخاذ القرارات . ( أبو المكارم، ٢٠٠٤، ص ٤٦ )

وفي نفس الوقت نجد أن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية تخلو من أي إشارة لقيمة الموارد البشرية الموظفة في المنظمة ، عدا ما تظهره حسابات النتيجة من أجور ومرتببات بالإضافة للجزء المستحق أو المقدم منها الذي يظهر في قائمة المركز المالي كمستحقات أو مقدمات، وهذا يعد مخالفاً للمبدأ المحاسبي مبدأ الإفصاح ، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن المحاسبة عن الموارد البشرية لا تتعارض ومبدأ الإفصاح والعلانية بل علي العكس من ذلك فهي تتمشي معه.

### ٣/٢/٥/٤ مبدأ الموضوعية :

يقصد بالموضوعية في المحاسبة عدم التحيز في القياس ، أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة ، وتعد البيانات المحاسبية موضوعية إذا كانت قابلة للتحقق عن طريق أدلة إثبات مستقلة ، فقد عرف هندركسون Hendrkson الموضوعية على أنها: " الاعتماد على قياس للبيانات يمكن التثبت منه بواسطة خبراء مؤهلين، والتوصل إلى النتائج نفسها في جميع الحالات" أي عدم تلون النتائج بالتحيز الشخصي وللموضوعية درجات حيث تتوقف درجة الموضوعية علي دليل الإثبات. ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ص ١٠ )

ومنذ الوهلة الأولى قد يري البعض تناقض هذا المبدأ و المحاسبة عن الموارد البشرية ، ولكن في حقيقة الأمر فإن هناك مقاييس علي درجة كبيرة من الموضوعية لقياس رأس المال البشري ، والتي عادة ما تعتمد علي بيانات إحصاءات رسمية كجداول الحياة أو الوفيات - وهي ليست أقل من التقويمات العديدة في المحاسبة فضلا عن أن موضوع امتلاك العنصر البشري لا أساس له من الصحة في ظل الحديث عن القوة العاملة بصفة عامة وليس للفرد بذاته.

ومن ناحية أخرى فإنه يمكن القول بأن المحاسبة لا تلتزم بالموضوعية الكاملة في أغلب عملياتها ، نظرا لدخول عنصر التقدير الشخصي والتخمين في بعض عملياتها، فعلي سبيل المثال عند تحديد تكلفة استخدام حملة إعلانية لعدة فترات مالية يتوقع خلالها الاستفادة منها ، في الوقت الذي قد تتغير فيه أذواق المستهلكين ويقبل أو يندم الطلب علي السلعة محل الإعلان، أو في تحديد بعض المخصصات كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فان المحاسب يلجأ إلي جانب كبير من التخمين وقدر ليس بالقليل من التقديرات الشخصي لتحديد قيمة الديون المتوقع إعدامها.

كما يري أنصار الاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي بأنه يمكن التقدم في المحاسبة عن طريق إضافة بيانات ربما تكون أقل موضوعية، ولكنها بيانات أكثر فائدة من وجهة نظر متخذي القرارات.

وعلى ذلك فان مبدأ الموضوعية لا يتعارض مع المحاسبة عن الموارد البشرية وان كان لا يتفق بشكل أكيد، ولكن يمكن القول بأن إضافة بند في القوائم المالية للموارد البشرية لا يفقد البيانات المحاسبية موضوعيتها.

### ٣/٢/٥/٥ مبدأ الأهمية النسبية:

يقضي هذا المبدأ بإحاطة المحاسب بإطار من المرونة يفرضه الواقع العملي ، فيتطلب التقدير والاهتمام من قبل المحاسب بعض البنود ذات القيمة المالية الكبيرة، فعلي سبيل المثال إذا قامت إحدى المنشآت بشراء عقارات بمبلغ مليون دولار ودفاتر ل قيد عناوين العملاء بمبلغ خمسة دولارات، فبالرغم من أنه في الحالتين تكون النفقة غير مستفذة في فترة مالية واحدة ، إلا أنه نظرا للأهمية النسبية يعتبر العقار أصلا ثابتا يتم استهلاكه علي أساس عدد من السنوات بينما تعتبر الدفاتر من المصروفات التي تحمل علي إيرادات نفس الفترة. ( أبو المكارم، ٢٠٠٤، ص ٤٩ )

ونظرا لكون نفقات اكتساب وتنمية وإحلال الموارد البشرية كبيرة نسبيا في المنشآت الحديثة المتقدمة، فلا بد من رسملة هذه النفقات، ويعتبر تجاهل ذلك إهدارا لمبدأ الأهمية النسبية المشار إليه، وعلي ذلك فإن هذا المبدأ لا يتعارض والمحاسبة عن الموارد البشرية.

### ٣/٢/٥/٦ فرض الاستمرار والدورية :

يقضي هذا الفرض أن المنشأة خلقت لتستمر في دنيا الأعمال بصرف النظر عن حياة أصحابها أو الأصول المستخدمة فيها، فالتفكير في انقضاء أو تصفية المشروع ليس هو الفرض العادي عند تكوينه، بل يفترض علي الدوام أن المشروع سوف سيتمر ويتابع نشاطه الذي تكون من أجله ، ويتفق ذلك والتوقع الطبيعي لأصحاب أي مشروع وعلي ذلك تقسم حياة المشروع إلي فترات مالية متساوية تكون عادة سنة لمعرفة نتيجة النشاط عن هذه الفترة وذلك مركزه المالي من تاريخ انتهاء الفترة، وبالتالي توزع تكاليف الأصول المعمرة التي بالمشروع علي عدة فترات مالية بحسب استفادة كل فترة من خدمات هذه الأصول . ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ص ١٣ )

وبالنسبة للعنصر البشري ما من أحد يختلف عن كونه عنصر الحياة و الاستمرار بالنسبة لأي مشروع سواء اقتصادي أو خدمي علي سواء، وبدونه لا يستطيع أي مشروع أن يقوم أو يؤدي دوره، علي خلاف الخدمات المؤقتة للموارد المادية الأخرى، وعلي ذلك تعمل المنظمات علي المحافظة علي مواردها البشرية وتميئتها، ولذا يجب أن توزع هذه التكاليف علي عدة فترات مالية بحسب العمر الإنتاجي المتوقع للموارد البشرية، ومن هنا يمكن القول بأن المحاسبة عن الموارد البشرية لا تمثل خروجاً عن فرض الاستمرار والدورية المحاسبي .

وخلاصة القول بأن المحاسبة عن الموارد البشرية واعتبارها كأصول في المشروع لا تتعارض مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها بل علي العكس من ذلك فإن هذا المفهوم يمكن أن يرقى إلي حد القبول العام في ظل هذه المبادئ والفروض المحاسبية.

### ٣/٢/٥/٧ مبدأ تحقق الإيراد

عرفت هيئة معايير المحاسبة الدولية ( FASB ) الإيرادات " تدفقات داخلية للوحدة المحاسبية، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كلاهما معا"، ويختلف مفهوم الإيراد حسب مكوناته فهناك اتجاه شامل يعتبر الإيراد كل العوائد الناتجة عن النشاط التشغيلي أو عن

النشاط غير التشغيلي، أما الاتجاه الآخر فيعتبر الإيراد الذي ينجم عن النشاط التشغيلي الرئيسي فقط. (حنان، ٢٠٠٣، ص ٣٨٤)

ولا شك أن هذا الإيراد يتحقق نتيجة قيام الوحدة باستغلال مواردها في العملية الإنتاجية وأن من أهم موارد المنشأة هو العنصر البشري الذي يكلف المنشأة أموالاً كبيرة في سبيل تأهيله من أجل زيادة كفاءته وقدرته على الإنتاج بما يحقق أكبر إيراد ممكن، ومن هنا فإن تجاهل المورد البشري يعتبر تجاهل لأهم مسببات تولد وتحقق الإيراد مما يعد انقاص من قيمة أحد الأصول المهمة في الوحدة.

### ٣/٢/٦ معوقات وصعوبات تأصيل الموارد البشرية

## Obstacles and Difficulties of Human Resources as Assets

ما زالت المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة والمقبولة عموماً في قائمة المركز المالي، رغم تحقيقها لشروط الاعتراف بها كأصل فهي:

- ١- من ناحية التعريف تحقق مفهوم الأصل وليس مفهوم المصروف.
- ٢- وهي قابلة للقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، والقياس القيمي (تكلفة الاستبدال أو القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المتوقعة) وكذلك يمكن التعبير عنها بمؤشرات وبيانات كمية.
- ٣- وهي مفيدة وملائمة لاتخاذ القرارات سواء للمستخدمين الخارجيين (مساهمين، مقرضين، نقابات، عمال، مؤسسات تعليمية) أو الداخليين.
- ٤- وهي أخيراً موثوق بقياسها بدرجات مختلفة تبعاً لأساس القياس المعتمد.

إذن تتوافر معايير الاعتراف المحاسبي لتأصيل الموارد البشرية بدرجة مقبولة أو ليست أقل من توافرها في بعض البنود المحاسبية التي يتم الاعتراف بها كأصول. فما هي أسباب عدم تأصيل الموارد البشرية؟.

يرى العديد من الباحثين والكتاب أن أهم أسباب استمرارية المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية (اعتبارها مصروفات وليست أصولاً) متجذرة في تقاليد وأعراف نشأت منذ عصر الثورة الصناعية، وهذا يرجع إلى الأسباب الآتية: (حنان، ٢٠٠٣، ص ٢١٥).

- يعتبر رأس المال المادي ( الاستثمارات المالية في الأصول الثابتة الملموسة ) هو العامل الأهم في العملية الإنتاجية.
  - في ظروف الإنتاج الآلي الميكانيكي للثورة الصناعية لا تحتاج اليد العاملة إلي تأهيل وتدريب مسبق وطويل المدة ومكلف، إذ يمكن استبدالها بسرعة وسهولة مقبولة نسبيا، الأمر الذي لا يستدعي تأصيل الموارد البشرية.
  - إن نفقات الموارد البشرية ضئيلة نسبيا عموما، كما أن المنفعة المتوقعة منها غالبا ما تقتصر علي الدورة المحاسبية الجارية، مما يجعل معالجتها كمصروفات أمرا مقبولا.
  - إن تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر وبالتزامات أقل من الوقت الحاضر.
  - في الوقت الحاضر ما زالت نسبة الشركات التي تلعب فيها الموارد البشرية دورا محوريا في العملية الإنتاجية ضئيلة نسبيا، الأمر الذي يستدعي انتشار معالجة الموارد البشرية كأصول، بل تبقى تلك المعالجة مقتصرة \_ وبشكل طوعي \_ علي بعض الشركات، وغالبا ما يكون الإفصاح عن الموارد البشرية كميما في الهوامش وملحقات القوائم المالية.
- كذلك يوجد عدد من المعوقات التي ترتبط بقياس الموارد البشرية والتي أدت بدورها أيضا إلى بطء التقدم في هذا المجال من أهمها:
- ١- قياس الإنسان أمر ذاتي بحث، فبالرغم من إمكانية قبول المفهوم من قبل الباحثين، إلا انه توجد درجة من الامتناع من قبل العاملين لكونهم موضع تقييم واعتبارهم أصول يمكن أن تكون محلا للبيع والشراء. ( Jaggi, 1976, P.35 )
  - ٢- صعوبة تحديد فترة الاستنفاد من الأصول البشرية نتيجة للحرية الطبيعية لهذه الأصول، وبالتالي صعوبة التأكد من بقاء الموظف في الشركة.
  - ٣- عدم القدرة على استنفاد المورد البشري على أساس موضوعي إذا ما تم رسملتها، حيث توجد فروق جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة كالآلات مثلا وبين طبيعة الأصول البشرية حيث أن الأصول البشرية تزيد قيمتها بالتدريب والتأهيل والخبرة، ويختلف مدى التطور واكتساب الخبرات من فرد لآخر. ( سعادة، ١٩٧٧، ص ٦٨ ).
  - ٤- الاحتياط اللازم اتخاذه عند إضافة أي بنود جديدة لقائمة المركز المالي.

٥- من العوامل التي أدت إلى بطء التقدم في مجال قياس الموارد البشرية اتجاهات الكثير من الأفراد تجاه قياس قيمة الإنسان، حيث يميل الأفراد اللذين يتقنون في أنفسهم إلى المواقف الايجابية، بينما الآخرين تعارض الخضوع لعمليات القياس، كما يخشى الكثير من الأفراد النتائج التي قد تترتب على عملية القياس. (نمر، ١٩٨٢، ص ٦٠).

لكن ظروف الإنتاج قد تغيرت، فانتقلنا من الثورة الصناعية إلى ثورة تكنولوجيا المعلومات، حيث ينال المورد البشري اهتماما متزايدا في المنظمات الحديثة، وحيث أصبح التأهيل والتدريب يستغرق مدة طويلة ومكلفا نسبيا، وتم إيجاد عدة طرق لقياس الموارد البشرية، وهكذا أصبح مألوفا أن يتردد مصطلح رأس المال البشري والاستثمار البشري، وهذه كلها تطورات تستدعي تغيير المعالجة المحاسبية التقليدية واعتبار المورد البشري من الأصول الهامة في المنظمة، مع ضرورة التوجه المستقبلي نحو الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في التقارير المالية.



### ٣/٣ المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

## Accounting Disclosure for the Cost of Human Resources

### ٣/٣/١ مقدمة Introduction

يقصد بالإفصاح في المحاسبة هو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الطوائف الخارجية عن المشروع والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة فالإفصاح موضوع واسع ويحتوي على ذلك الجزء من نظرية المحاسبة الذي يتعلق بتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمشروع إلى جميع الأطراف المعنية ومن المعروف أن نظرية المحاسبة تشتمل على جزأين رئيسيين هما القياس Measurement والإفصاح Disclosure وبالتالي فإن موضوع الإفصاح هو من الاتساع بقدر أتساع نظرية المحاسبة وتشعب مجالاتها. ( سجينى، ١٩٩٧، ص١٦٨ ).

ولقد أظهر التطور في الفكر المحاسبي اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وهو اتجاه يعرف بالإفصاح الإعلامي Informative Disclosure ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات وضرورة كون تلك المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات مما أدى إلى اعتبار الملائمة إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية.

### ٣/٣/٢ مفهوم الإفصاح المحاسبي

## Concept of Disclosure Accounting

عرف العديد من الكتاب والباحثين مصطلح الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات، فلقد عرفه هندريكسن Hendrickson بأنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته وإن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ ولكن على المعايير المرغوبة للإفصاح وهي الإفصاح الكامل والإفصاح الكافي والإفصاح العادي. ( حنان، ٢٠٠١، ص٤٤٧ ).

كما عرفه تشاندرا Chandra على إنه إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي ( القاضي، وحمدان، ٢٠٠١، ص٢٠٢ ).

وعرفه آخرون بأنه أظهر للمعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجدول المكمل، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية عن الوحدة الاقتصادية التي لديها سلطة أو موارد محدودة للحصول على المعلومات التي ترغبها وذلك لتمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق أساساً بالاستثمار في الوحدات الاقتصادية أو منح الائتمان لها أو أية قرارات أخرى لها علاقة بالوحدة الاقتصادية، على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات عديمة القيمة. (تشوي، وآخرون، تعريب زايد، ٢٠٠٤، ص ٢٠٩)

### ٣/٣/٣ مشكلة الإفصاح عن الأصول البشرية

#### Disclosure Problem of the Human Assets

لا شك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية علي أنها بند من بنود الموجودات ، فإن ذلك يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب علي ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فإن الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة بها تسمي الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية. (الفضل وآخرون، ٢٠٠٢، ص ١٢٥).

أما عن كيفية تحميل مصاريف امتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد أورد دافيدسون

(Davidson and Weil, 1978, p. 292) طريقتين لذلك:

تذهب الأولي إلي إضافة مصاريف الاهتلاك علي مجموع النفقات الإدارية العامة في المنشأة. أما الثانية فتري فصلها عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص يمثل قسط الاهتلاك السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عدة طرق لاحتماب الاهتلاك للموجودات البشرية أكثرها شيوعاً في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت.

### ٣/٣/٤ طرق الإفصاح عن الأصول البشرية

#### Methods Disclosure of the Human Assets

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقارير عن البيانات الخاصة

بالموارد البشرية نذكر منها ما يلي: (فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٦٦)

### ٣/٣/٤/١ الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية.

### ٣/٣/٤/٢ إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق.

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة، ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

### ٣/٣/٤/٣ قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة ( أ.ر. جي. باري ) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة ( آبت ) حيث ظهرت القوائم المالية عام ١٩٧١ مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

### ٤/٣/٣ الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمنشأة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي. وبهذا الإجراء يتم رسمة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي أو الميزانية وإفقال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية.

وعليه تجد أن المنشآت في قطاع الأعمال لديها عدة بدائل للإفصاح عن استثماراتها في الموارد البشرية، في حين يتم الإفصاح عن الأنشطة والاعتمادات المستنفذة على الاستثمارات في الموارد البشرية في الحسابات الحكومية في شكل تقرير نهائي يسمى الحساب الختامي سواء كان على مستوى الوحدات الحكومية منفردة أو على مستوى الحسابات الكلية الإجمالية لأجهزة الدولة والتي تقوم بإعدادها وزارة المالية، حيث يتم ذلك بمعزل عن المعالجات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي أثناء عمليات التنفيذ خلال السنة المالية، ويرجع السبب إلى طبيعة الإطار المفاهيمي لمبادئ المحاسبة الحكومية المطبقة.

### ٥/٣/٣ آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

#### Effects of Accounting Disclosure for Cost of Human Resources

بعد تزايد الأهمية الإعلامية للتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزءاً رئيسياً من نظام المعلومات في المشروع الاقتصادي، ومن هنا أصبح من واجب المحاسبين، البحث عن شتي الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام المحاسبي في هذا المضمار، حيث يمكن تبويب وسائل الاتصال المحاسبية المتمثلة في التقارير بشكل عام في مجموعتين هما:

١- التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة، وتمثل قناة الاتصال

المتاحة بين المشروع والأطراف الخارجة عنه كالمستثمرين، والأجهزة الحكومية.

٢- التقارير المالية الداخلية، وتمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الإداري في

المشروع.

ولا تتحصر آثار الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية علي جانب واحد من وسائل

الاتصال السابقة، بل تشمل الجانبين معا علي النحو التالي:

### ٣/٣/٥/١ آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية

تتعرض آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية، يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسجيل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي . ( مطر، ١٩٨٢، ص ٢٢٤ ).

من جانب آخر، توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار (ROI)، وهو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال، تتأثر لكونه نسبة، بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية، فقيمه تختلف إذا ضمن مقام هذه النسبة بقيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن قيمته إذا لم يضمن مقامه بقيمة هذا الاستثمار.

ولعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل ، هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية ، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ بتوفر هذه المعلومات ، يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية Ratios التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية ، ومن هذه النسب على سبيل المثال : (Lev, and Schwartz, 1971, P.107)

$$\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول غير البشرية}} ، \frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{القيمة الإجمالية}}$$

قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا

القيمة الإجمالية للأصول البشرية

وتستخدم النسبة الأولى أعلاه ، كمؤشر لقياس درجة تركيز العمال في المشروع The Degree Labor Intensiveness ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع

معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة، كما يستفاد من هذه النسبة أيضا كأداة في تحليل اتجاهات التجارة العالمية، إذ بموجبها يمكن تقييم إمكانات الأقطار المختلفة في تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناء علي النظرية الاقتصادية القائلة بأن " كل قطر يصدر السلعة الأكثر تركزا لديه ". (Brummet, Flamholtz, and Pyle, 1968, P.218)

هذا ويجمع الباحثون علي اعتبار النسبة أنفة الذكر، أكثر كفاءة وموضوعية في قياس تركيز العمالة في المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال وهي مثل: نصيب الموظف من القيمة المضافة، نصيب الموظف من المبيعات.

من جانب آخر، يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلي مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوي العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوي العاملة في المشروع، فالنسبة الثالثة أعلاه علي سبيل المثال، تستخدم كمقياس لتقييم مدى تركيز المهارات العلمية في المشروع Skill Scientific Intensity ، وبناء عليه يستخدم بعض المحللين الماليين كمؤشرات لقياس الكفاءة الإنتاجية في بعض الصناعات، كالبتروكيماويات، والصناعات الالكترونية، وصناعة الأدوية، كما أن بالإمكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية ورسم سياسات الهجرة، كما أن توفر بعض المعلومات عن نمط توزيع أعمار القوي العاملة Age Distribution في المشروع، يفيد في التنبؤ بمعدلات نموه وبتحديد نصيبه في السوق.

### ٣/٣/٥/٢ آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقرير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية، يخلق لدي الأفراد آثارا سلوكية Behavioral Impacts كبيرة تؤثر علي اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار، تتعكس علي القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها، وقد حاول الباحثون في هذا المضمار استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية : ( فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٥٧ ).

- ١- ما شعور الأفراد في التنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير والقوائم المالية ؟ وهل يؤثر ذلك علي أهدافهم ، وولائهم للتنظيم وكذلك علي حوافزهم ، وإذا كان لذلك آثار فما نوع هذه الآثار وما هو اتجاهها ؟
- ٢- وهل يؤثر ما سبق علي نمط تفكير ومعتقدات الإدارة حيال الأفراد الذين تتولي قيادتهم ؟ فهل يزيد ذلك مثلا من قيمة الموارد البشرية في نظر الإدارة ، وهل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها ؟.

٣- وهو الأكثر أهمية، ما تأثير ذلك الإجراء علي عملية اتخاذ القرارات الإدارية والمالية، سواء في مجال ما يستثمر فيها من أموال، أم في مجال تخصيص هذه الموارد بين استخداماتها البديلة؟.

### بخصوص التساؤل الأول:

دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقويمهم الكمي ، تتوقف بدرجة أولي علي مدي قناعتهم بعدالة وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة في هذا التقويم، كما بين بشكل عام، أن تمثل الموظفين نقدية يولد لديهم شعورا خفيا بالسعي في اتجاه رفع مستوي خبرتهم وكفاءتهم. (Elias, 1972, P.45)

### بخصوص التساؤل الثاني:

فقد توصل بعض الباحثين ومنهم ( Flamholtz ) علي سبيل المثال، بأن تضمين التقارير المالية معلومات كمية حول الموارد البشرية، يوفر لإدارة التنظيم الهدف والمعيار معا Goal and Criteria ، إذ أن هدف الإدارة يصبح في هذه الحالة السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد وبذلك باستغلالها استغلالا أمثلا يحقق إنتاجيتها القصوى، ويكون معيار كفاءتها في هذا المجال، هو مقدرا التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى . (Flamholtz, 1971, PP.253-267)

### أما بالنسبة للتساؤل الثالث:

فمن الطبيعي أن تترك المعلومات الكمية الموفرة عن الموارد البشرية آثارا ملموسة علي عملة اتخاذ القرارات، لأن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظمها، إن لم يكن جميع ما تتخذه الإدارة عن قرارات، من هنا فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية Quantitative سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية Qualitative.

وتستخدم الإدارة والبيانات الموفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الأصول البشرية مثلا human Assets turnover ، يمكن استخدامه مؤشرا لضبط حركة هذه الأصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة علي النفقات الإضافية المترتبة علي ارتفاع هذا المعدل والمتمثلة في نفقات إحلال القوي العاملة، كنفقات التدريب، أو الخسائر المحققة بسبب انخفاض معدلات الإنتاج . (عطية، ١٩٨٢، ص٢٢٧).

كذلك يوفر هذا النظام للإدارة المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل : قرارات التوظيف، وقرارات الاستئجار، وقرارات الاستغناء عن الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المناسبة لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية .

# الفصل الرابع القياس المحاسبي للموارد البشرية

**Measurement Accounting of the Human Resources**



## تمهيد

إن أهم مرتكزات نجاح العديد من المنظمات الصناعية والخدمية اليوم في عالم تسوده المنافسة الشديدة، الاهتمام بالموارد البشرية، والنظر إلى الإنسان على أنه رأس مال بشري يجب استثماره على المدى الطويل، من خلال التعليم والتدريب والتنمية، وأيضاً لاعتبار الفرد هو الغاية والوسيلة لخطط التنمية الشاملة التي تعتبر تنمية الموارد البشرية إحدى مكوناتها الرئيسية. لهذا شهد حقل المحاسبة عن الموارد البشرية في الآونة الأخيرة اهتماماً ملحوظاً بشكل عام خاصة في ظل الإنفاق الكبير على عمليات التدريب والتطوير والتأهيل، وبروز الحاجة إلى ضرورة تقييم وقياس هذا الإنفاق على المدى القصير والطويل وقياس العائد والقيمة الاقتصادية المترتبة عليه، وهذا يرجع إلى قناعة الإدارة بأن المنظمة لا يمكن أن تحقق أهدافها بالاعتماد على الأصول المادية فقط دون الاهتمام بالأصول البشرية من خلال سياسات تتصف بالكفاءة والفاعلية وخاصة فيما يتعلق بالتدريب وتخطيط القوة العاملة، والاستقطاب، والاختيار، والتعيين، وتقييم الوظائف، وتحليل العمل، وتقييم الأداء .... الخ.

هذا المدخل الذي يعتبره بعض رجال الإدارة والعديد من الباحثين في المحاسبة من المداخل الأساسية للنجاح، وأن ما ينفق عليه من جهد ووقت ومال له مبرراته التي يمكن تحديدها من النتائج المتوقعة منه على المستوى القريب والبعيد.

## ٤/١ المبحث الأول: مفاهيم وأسس القياس المحاسبي والاقتصادي Concepts and Foundations of Accounting and Economic Measurement

### ٤/١/١ مقدمة Introduction

أدى استخدام الموارد البشرية وغير البشرية في عملية تحقيق أهداف المشروع الاقتصادي إلى ظهور الحاجة إلى الإدارة العلمية Scientific Management اللازمة لإدارة الموارد في المنشآت الحديثة التي تركز على عنصر أساسي وهو الإنسان، فالنظرية الاقتصادية التي شرحت مكونات المجتمع تصنف العنصر البشري أحد عوامل الإنتاج، وتعكس المحاسبة هذا القياس للقيمة بوضوح عن تكلفة العاملين المرتبطة بالعمليات الإنتاجية كمصروفات جارية.

غير إن كلا من النظريتين الاقتصادية والمحاسبية أخذت منحى آخر في دراسة المشكلة وهذا المنحى هو نتاج التفكير العلمي وتحقيقاً لأحد أهداف الإدارة العلمية المتمثلة في محاولات الاستخدام الأمثل لكل الموارد بناء على منهج كمي Quantitative Approach، أي ضرورة تحديد قيمة نقدية للموارد والاستخدامات. (معروف، ١٩٨٦، ص ٦٦)

ونظراً للرابطة العضوية بين النظريات الاقتصادية وبين التطبيقات المحاسبية فإن اهتمام الاقتصاديين بقياس الموارد البشرية ما لبث أن انعكس على الفكر المحاسبي، حيث أبدى العديد من الباحثين في أوائل عام ١٩٦٠ آراء تدور حول أهمية ذلك القياس للقرارات المالية، وقد تجسد الاهتمام بقياس الموارد البشرية فيما جاء بتقرير لجنة إعداد البيان الأساسي للتنظير المحاسبي الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٣. (عبد العال، ١٩٨١، ص ١١٣).

فالدراستات العلمية الحديثة كثيراً ما أشارت إلى أن إسهام التعليم والتدريب وبرامج التأهيل يوازي ضعف إسهام رأس المال المادي في زيادة الدخل والأرباح، بمعنى آخر أن الدخل والربح لكل منشأة يعتمد كثيراً على معدل التكوين الرأسمالي البشري المتدرب، فكلما زاد عمق التعليم والتدريب والتقدم التكنولوجي أدى ذلك إلى زيادة الأرباح.

ولعل هذا يفيد في معرفة أن قيمة الربح ليس مرده فقط إلى رأس المال المادي في المشروع بل إلى مساهمة رأس المال البشري أيضاً، غير أن التعريف المحاسبي القائم الآن يعجز عن أخذ الأصول في الاعتبار والتي أهمها الموارد البشرية بحيث يتم تسجيل رأس المال المادي - غير البشري - في الدفاتر وتظهر قيمتها في القوائم المالية، ويتم إهمال الموارد البشرية وتجاهلها من قبل المحاسبين وهذا ما يعزز وجهة نظر الباحث الأمريكي ليكارت (Likert) حيث أن درجة اعتماد المنشأة على البيانات المحاسبية في اتخاذ

القرارات تتراوح بين ٣٥% إلى ٥٠% نظراً لان الاتجاه نحو تضمين كل الأصول التي تغل أرباحاً لم يتم تضمينه في التقارير المالية. (likert, and Pyle, 1972, P.75)

ولهذا يجب أن يتم تحديد قيمة نقدية للأصول البشرية لان ذلك سيؤدي إلى إظهار كل الأصول التي ساهمت في تكوين الربح (الشمول التام للميزانية) وبالتالي سوف يوفر معلومات محاسبية تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية وكذلك احتساب معدل العائد على الاستثمارات بشكل أكثر دقة.

## ٤/١/٢ إطار القياس المحاسبي والاقتصادي

### Accounting and Economic Measurement Framework

يختلف مدى القياس Measurement Range ونظام القياس Measurement System لتكاليف الوحدة في الفكر المحاسبي عن نظيرة في الفكر الاقتصادي، ويقصد بمدى القياس مدى شمول نطاق قياس التكلفة والقيمة ومكونات هذا النطاق، في حين أن الخلاف في نظام القياس يعني الخلاف في الأسلوب أو العوامل التي يتم مراعاتها عند إجراء القياس وكذلك الأداة المستخدمة في التعبير عن موضوع القياس لذلك كان لزاماً علينا التعرض لنماذج قياس القيمة في الفكرين المحاسبي والاقتصادي، والسبب راجع إلي أن قياس الموارد البشرية قد تأثر بالفكر الاقتصادي في قياس القيمة، كما تأثر أيضاً بنماذج القياس المعروفة في الأدب المحاسبي، ويرجع ذلك إلي وجود هدفين لقياس الموارد البشرية، يتمثل أولهما في المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المشروع، أما الهدف الثاني فهو المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية باعتبارها مورداً اقتصادياً يتطلب الأمر استخدامه بكفاءة. (معروف، ١٩٨٦، ص ٨١).

## ٤/١/٣ تعريف القياس المحاسبي

### Accounting Measurement Definition

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس احد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

إن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة احد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة. ( الشيرازي، ١٩٩٠، ص ٦٢ ).

ويرى الباحثان كابلان وسكوزو ( Kaplan & Saccuzzo ) بأن القياس يمثل " مجموعة إجراءات تتبع لقياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد، والحكم على إمكانية قيام الفرد بمهام وأنشطة وظيفية معينة". ( المفرجي، وصالح، ٢٠٠٣، ص ٨٢ )

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ، القياس المحاسبي في تقرير لها عام ١٩٧١ بقولها:

" القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك علي أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة ". ( AAA, 1971, p.3 )

كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية. ( القاضي، وحمدان، ٢٠٠٨، ص ١٤٢ ).

كما عرفه كولر Kohler بقوله :

" القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية " ( علي، ١٩٩٧، ص ٣١٠ )

أما الدكتور متولي عامر فقد عرف القياس المحاسبي بأنه :

" القياس الكمي ويشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ، ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية " ( عامر، ١٩٦٩، ص ١٨ ).

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقياس المحاسبي علي انه: تقييم للأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين، والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية، مع بيان التغيرات في تلك الأحداث وأثرها علي قائمتي الدخل والمركز المالي.

## ٤/١/٤ خطوات القياس المحاسبي Steps Measurement Accounting

- من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في: ( غنيم، ١٩٩٧، ص ٣١٠ )
- ١- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية علي أساس سعر التبادل المتفق عليه.
  - ٢- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا للنظام قيد المزدوج، وبناء علي دليل موضوعي قابل للتحقيق.
  - ٣- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول علي معلومات مفيدة.
  - ٤- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات، من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة، أو المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة إلي إيضاح الأمور والأحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها. ( غنيم، ١٩٩٧، ص ٣١١ )

## ٤/١/٥ نماذج قياس القيمة في الأدب المحاسبي

### Models Measuring the Value in the Accounting literature

لاشك أن المحاسب يواجه مشكلة القياس في جميع مراحل خطوات القياس السابقة ما عدا المرحلة الثالثة التي تعتبر استكمالاً للمرحلتين السابقتين عليها.

ولكن تظهر أهمية تحديد القيمة في المرحلة الأخيرة في تحديد النفقات التي ترتبط بالإيرادات والتي تظهر بقائمة الأرباح والخسائر، وكذلك في تحديد الأصول التي يمتلكها المشروع والتي تظهر بقائمة المركز المالي يتضح أهمية تحديد القيم. (نمر، ١٩٨١، ص ١٥٦).

إن مشكلة قياس القيمة في المحاسبة قد تأثرت بالفروض المنطقية للمحاسبة وهي:

١- فرض استمرار المشروع

٢- فرض القياس النقدي

### ٣- فرض إيجابية أو موضوعية القياس

نتيجة لذلك، اتبع المحاسبون في قياسهم للقيمة علي نموذج التكلفة التاريخية، ويقصد بالتكلفة التاريخية: التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية، أو ما يعادلها من التزامات مالية، في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات.

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بقوله:

" هي المبالغ المقاسة بالنقود ، للنقدية المنفقة، أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير، أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات المنجزة، أو الالتزامات المقدمة في مقابل السلع والخدمات التي تم أو سوف يتم استلامها. ( علي، ١٩٩٧، ص ٣١٢ )

مما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي نشأ أصلا عن عملية متبادلة حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية، وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي.

غير أنه مع الارتفاع المستمر في الأسعار، فقد وجهت عدة انتقادات لهذا النموذج، ونتيجة لذلك اقترح الباحثون في الفكر المحاسبي مجموعة من نماذج القياس التي تأخذ تقلبات الأسعار بالحسبان وهذه النماذج هي:

#### ١- نموذج التكلفة المعدلة ( القوة الشرائية ):

تتبع أهمية هذا النموذج من كونه وسيلة لتعديل القوائم المالية التي تعد وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بهدف تصوير أثر التغيرات في الأسعار والتعبير عن هذه القوائم بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين.

#### ٢- نموذج التكلفة الاستبدالية:

تقوم فكرة هذا النموذج على أن التكلفة والإيرادات يجب قياسها بمعيار واحد، ففي ظل ارتفاع مستوى الأسعار سوف ينتج زيادة في القيمة الحالية للأصول الثابتة مقارنة بتكلفتها التاريخية، وهذه الزيادة لا يجب اعتبارها ربحا بل يجب أن تظهر هذه الزيادة ضمن تكاليف الإنتاج.

#### ٣- نموذج القيمة الحالية:

يرى أصحاب هذا النموذج أن قيمة الأصل تتمثل فيما يساويه من خدمات متوقعة في شكل وحدات نقدية. ( حسنين، ١٩٧٦، ص ٢٨١ ).

## Models Measuring the Value of Economic Thinking

تقاس القيمة عند الاقتصاديين وفقا لعدة نظريات ، تناولتها بالدراسة التحليلية كثير من المراجع الاقتصادية، وسوف يتم تناولها في هذا المقام بشيء من الإيجاز، كما يلي:

### ١- نظرية العمل كأساس للقيمة:

يرى أصحاب هذه النظرية أن العمل هو أساس القيمة ، بمعنى أن قيمة الشيء تقاس بكمية العمل المبذول في إنتاجها، وقياس علي أساس عدد الساعات التي يقضيها العامل في إنتاج السلعة . (راضي، ١٩٨٠، ص٨٧).

### ٢- نظرية التكاليف ( نفقات الإنتاج ):

تعتبر هذه النظرية تعديلا لنظرية العمل السابقة، ويرى أصحاب هذه النظرية أن قيمة السلع تتمثل في تكاليف الإنتاج بما فيها الأرباح التي تدفع نظير المخاطرة والمجهود المبذول في تنظيم عمل الإنتاج . ( مرعي وعبد الملك، ١٩٦١، ص ٢٠).

### ٣- نظرية المنفعة:

تقوم علي فكرة أن قيمة الشيء تتوقف علي مدي منفعته في إشباع حاجات الإنسان، سواء كانت بطريق مباشر أو غير مباشر، وتقاس هذه المنفعة بمقدار شعور الإنسان بصلاحية السلعة لإشباع رغبته وتحقيق حاجاته، وذلك لأن إحساسه بأنه في حاجة إلي شيء معين لاعتبارات خاصة هو الذي يضيف علي هذا الشيء صفة المنفعة. ( مرعي وعبد الملك، ١٩٦١، ص٢٥).

### ٤- نظرية المنفعة والتكاليف لقياس القيمة:

تقوم علي أساس أن قيمة السلعة لا تتوقف فقط علي تكلفتها، أو علي منفعتها ودرجة إشباعها، ولكن تتوقف علي الاثنين معا، بمعنى أن القيمة تتوقف علي الثمن الذي يدفعه المشتري مقابل المنفعة، والثمن الذي يرضي عنه البائع مقابل التكلفة، والثمن الذي يتعادل مع منفعة السلعة وتكلفتها هو الذي يطلق عليه ثمن السوق . ( أبو إسماعيل، ومحمد، ١٩٧٦، ص٣٣٣).

مما سبق يتضح أن هذه النظرية تقوم علي تفسير القيمة من خلال قوتين رئيسيتين :

أ : المنفعة الحدية للسعة، وهي ما يعبر عنها بالطلب.

ب : الندرة النسبية ، والتي تعبر عن العرض ، والتي تتأثر بدورها بحجم الموارد الإنتاجية التي يوجهها المجتمع لإنتاج السلعة ، بجانب الصعوبات التي تعترض العملية الإنتاجية .

#### ٥- نظرية معدل الإحلال الحدي :

تقوم هذه النظرية علي فكرة أن الإنسان المستهلك يمكن أن يضحى بمنفعة سلعة ما، مقابل الحصول علي سلعة أخرى، أي أنها تقوم علي مجرد مقارنة الإشباع الذي يحصل عليه المستهلك من سلعة ما بالإشباع الذي يحصل عليه من سلعة أخرى، دون محاولة قياس أي منها. (راضي، ١٩٨٠، ص١٢٢).

تقوم كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة على أساس أن المحدد الرئيس لكون أي شيء له قيمة هو قدرة هذا الشيء على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل ، وقد كتب احد الاقتصاديين المشهورين " لودفيج فون ميسيس Lodwig Von Mises " أن كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولاً في المنفعة.

#### ٤/١/٧ معايير القياس المحاسبي

### Accounting Measurement Standards

ظهرت من خلال الكتابات المحاسبية مجموعة من المعايير التي تحكم استخدام وتطبيق نماذج القياس، وتتمثل تلك المعايير في:

#### ١- معيار الموضوعية :

يقصد الموضوعية أو بالإيجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعني آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة للتعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فإن القياس الموضوعي قياس غير شخصي، والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز . (نمر، ١٩٨١، ص٨٩).

وفي تقرير لجمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A.) عن موضوع معايير المحاسبة، رأَت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني:

"أن البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية للتحقيق، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي " . (علي، ١٩٩٧، ص٣٢٢).



## ٢- معيار القابلية للتطبيق العملي:

يعتبر معيار القابلية للتطبيق العملي من أهم معايير القياس ، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوافر فيه كل شروط الموضوعية، ولكن يصطدم بالواقع العملي مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبات لا يمكن تذليلها، وحتى يكون المقياس قابلا للتطبيق العملي يجب أن تتوفر فيه العوامل الآتية :

أ- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس .

ب- أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

ج- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب .

## ٣- معيار الفائدة:

من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شيء أهمية ، ويتوقف مقدار الأهمية علي مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، والمحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا فلا بد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها، وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٦٦ في تقرير لها بعنوان " بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة وهي: الملائمة Relevance، والقابلية للتحقيق Verifiability، والبعد عن التحيز Freedom from Bias، والقابلية للتعبير الكمي Quantifiability.(حنان، ٢٠٠٣، ص ١٨١).

## ٤/١/٨ مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية

### Accounting Measurement Problem of the Human Resources

تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى انقائها مع الفكر المحاسبي وتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية وهي في مجملها تهدف إلى واحد مما يأتي:

١- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا.

٢- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج وتطويره وخلق روح التعاون والأمان الاجتماعي للعناصر البشرية.

٣- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية.

إن مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية ذات وجهين:-

## الوجه الأول:

يتمثل الوجه الأول بالمشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها أو استنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

## الوجه الثاني:

ويتمثل الوجه الثاني بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإن الوجه الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

وقد صنف الباحثون نماذج القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاث مجموعات: المجموعة الأولى تعتمد على ما يعرف بمدخل التكلفة Cost Approach وتعتمد المجموعة الثانية على ما يعرف بمدخل القيمة Value Approach أما المجموعة الثالثة فتعتمد على المدخل السلوكي Behavior Approach ويتوقف اختيار أي من هذه المدخل على الأغراض المقصودة من عملية القياس وسنتناول لاحقاً دراسة هذه النماذج بالتفصيل. ( عطية، ١٩٨٢، ص ٢٢٩ ).

## ٤/١/٩ الحاجة إلى قياس وتقييم الموارد البشرية

### The Need to Measure and Assess the Human Resources

نشأت الحاجة لقيام وتقييم الموارد البشرية نظراً لاحتياج المنشآت لوجود مدخل علمي يتم الاعتماد عليه في قياس المعلومات المالية المؤسسة على رأس المال البشري، حيث تستخدم تلك المعلومات كأداة لإدارة الموارد البشرية والأنشطة المرتبطة بها، فضلاً عن ترسيخ القيمة الصحيحة لنتائج الأعمال والقيمة الحقيقية للمنشأة.

ولقد أهتم Skyrme بدراسة الأسباب التي من أجلها نشأت حاجة المنشآت لقياس رأس مالها البشري، حيث توصل إلى الأسباب الآتية: (Skyrme,2003, P1)

- ١- إن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمسببات " محركات " الأداء .
- ٢- يعد أكثر صدقاً أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنشأة.
- ٣- الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال البشري، وكل الأصول غير الملموسة وتعد زيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك.
- ٤- " إن ما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته " هي المقولة التي تؤكد على أهمية إيجاد مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتنميتها.
- ٥- إن عملية القياس تدعم هدف المنشأة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها.

وتتم محاولات قياس هذا العنصر الهام لخدمة أغراض كل من الإدارة وإعداد التقارير للمستثمرين، فبالنسبة للإدارة يحتاج المديرون معرفة أي الأنشطة والاستثمارات يتم تشجيعها وإتمامها لتحسين الأداء التنظيمي، ودعم القدرة التنافسية للمنشأة ككل، أما علي مستوى إعداد التقارير يحتاج المستثمرون لدرجة أكبر من الإفصاح لتقليل عدم تماثل المعلومات ( الفجوة المعلوماتية ) والمتعلقة بالأصول البشرية ورأس المال البشري بين المديرين والأطراف الخارجية وبالتالي تتوفر لديهم إمكانية أفضل لفهم مسببات نتائج أعمال المشروع، ويتفق ذلك مع ما أكده مجلس تطوير الصناعة والتجارة الدنمركي، حيث ذكر في دراسة له تم إصدارها عام ١٩٩٨ أن قياس رأس المال البشري يعد هو الوسيلة التي تعكس نتيجة استثمار المنشأة لأصولها البشرية، وفضلا عن ذلك فإن قياس هذا العنصر يوضح للأطراف المستفيدة معدل نمو هذه الأصول واتجاه المنشأة نحو تنفيذ استراتيجياتها خاصة في الأجل الطويل. ( الجندي، ٢٠٠٥، ص ١٢٧ ).

وتحقيقاً لأهداف الأطراف المستفيدة، فإن نماذج قياس وتقييم الأصول البشرية يجب أن تمتد بنظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام، حيث يجب أن تتوافر لها الخصائص الآتية :

- ١- إمكانية الاعتماد علي بيانها عن طريق توافر معايير ثابتة ومتسقة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المنشآت والتركيز علي التوجيهات المستقبلية للمنشأة.
- ٢- يجب أن يكون هناك ارتباطا واضحا بين نظم القياس والأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة، ومعرفة متى وأين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكلي.

## ٤/٢ المبحث الثاني: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة

### Measuring Models Human Resources, which Depend on the Cost

ظهرت عدة دراسات وبحوث علمية تستهدف قياس وتقييم الأصول البشرية وعلى الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها تتفق وأهمية قياس هذه الأصول البشرية لما لذلك من آثار جوهرية على حسن أداء الإدارة لواجباتها.

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به:

التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم ، وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشتمل على المكونات : "المصروفات" و"الأصل"، ويمكن أن تكون "تكلفة مدفوعة" أو "تكلفة الفرصة" ، كما يمكن أن تكون "مباشرة" أو "غير مباشرة".

وبالنسبة للموارد البشرية يمكن أن نميز بين ثلاثة مداخل رئيسية لقياس الموارد البشرية على أساس التكلفة هي: التكلفة الأصلية (التاريخية)، وتكلفة الإحلال، وتكلفة الفرصة البديلة. (Flamholtz, 1972, P.175).

### ٤/٢/١ مدخل التكلفة الأصلية للموارد البشرية ( التكلفة التاريخية )

#### Historical (Original) Cost Approach of Human Resources

يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة الموارد البشرية على نفس الأسس المتبعة في قياس الأصول المادية أو الطبيعية Physical Assets وتعرف التكلفة الأصلية بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتدريبهم وتطويرهم وتنمية قدراتهم، وتتكون هذه التكلفة من عنصرين أساسيين هما:

#### العنصر الأول: تكلفة الحصول على البشر

يشير هذا العنصر إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معينا، وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب، والاختيار، والتعيين، والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة، كتكاليف الترقية والندب. (فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ١٠٠)

#### العنصر الثاني: تكلفة التعلم

وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوي الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة ، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة

التفاضلية التي تتحملها المنشأة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل. (مطر، ١٩٨٢، ص ٢٣١)

كذلك يمكن أن تكون مباشرة وغير مباشرة كما هو واضح في الشكل رقم (٤-١) فالرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب وكذلك الزمن الذي يقضيه المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين، فهي من التكاليف غير المباشرة، علما بان هذه النفقات يتم إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لهذه الأصول.

شكل رقم (٤-١)

نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية



(فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ١٠١)

يوضح الشكل رقم (٤-١) نموذج لقياس التكلفة الأصلية ( التاريخية ) للموارد البشرية ومن خلاله يمكن تحديد العنصرين الأساسيين للتكلفة الأصلية وهما تكلفة الحصول وتكلفة التعليم وكلا من هذين العنصرين له مكوناته المباشرة وغير المباشرة.

وقد أجرى عدد من الباحثين الأمريكيين عام ١٩٦٨ تجربة عملية في مجال تطبيق محاسبة الموارد البشرية على أساس بيانات التكلفة التاريخية وذلك عبر الخطوات التالية: ( القاضي، وحمدان، ٢٠٠١، ص ١٣٩).

- ١- فصل عناصر التكلفة المتصلة بالموارد البشرية عن عناصر التكلفة الأخرى.
- ٢- تصنيف عناصر تكلفة الموارد البشرية إلى عناصر جارية وعناصر رأسمالية بحيث تحمل العناصر الجارية لحسابات النتيجة والعناصر الرأسمالية تحمل لحسابات الأصول البشرية.
- ٣- تصنيف حسابات الأصول البشرية إلى عدد من الحسابات المساعدة.
- ٤- إضافة استنفاد الموارد البشرية إلى عناصر التكلفة الجارية للموارد البشرية.

ويتميز مدخل التكلفة التاريخية بأنه يتمشى مع القياس المحاسبي للموارد الأخرى، بالإضافة إلى أن قياس الموارد البشرية وفقا لذلك المدخل ينطوي على قدر كبير من الموضوعية في القياس. ( عبد العال، ١٩٨١، ص ١١٧).

أما عيوب هذا الأسلوب فهي تتمثل في أمرين هما:

- ١- رغم أن هذا الأسلوب يأخذ بالتكلفة التاريخية إلا أنه يهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع المتوقعة مستقبلا.
- ٢- يخلط هذا الأسلوب بين مفهومين مختلفين بالنسبة للأصول البشرية، مفهوم تكلفة الموظف، ومفهوم قيمته الاقتصادية من وجهة نظر المشروع، فتكلفة الموظف لا تصلح دائما كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية. ( عطية، ١٩٨٢، ص ٢٣٢).

## ٤/٢/٢ تكلفة الإحلال للموارد البشرية

### Replacement Cost of Human Resources

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الأصول البشرية، ولكن الفرق بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية، وكان أول من دعا إلى تبني هذا الأسلوب هو فلامهولتز

حين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للقوى البشرية العاملة في شركة تأمين عام ١٩٦٩. (Flamholtz, 1974, p.51).

ويقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة ونميز هنا بين نوعين من الإحلال :

- الإحلال الوظيفي.
- الإحلال الشخصي.

#### ١/٢/٤ تكلفة الإحلال الوظيفي:

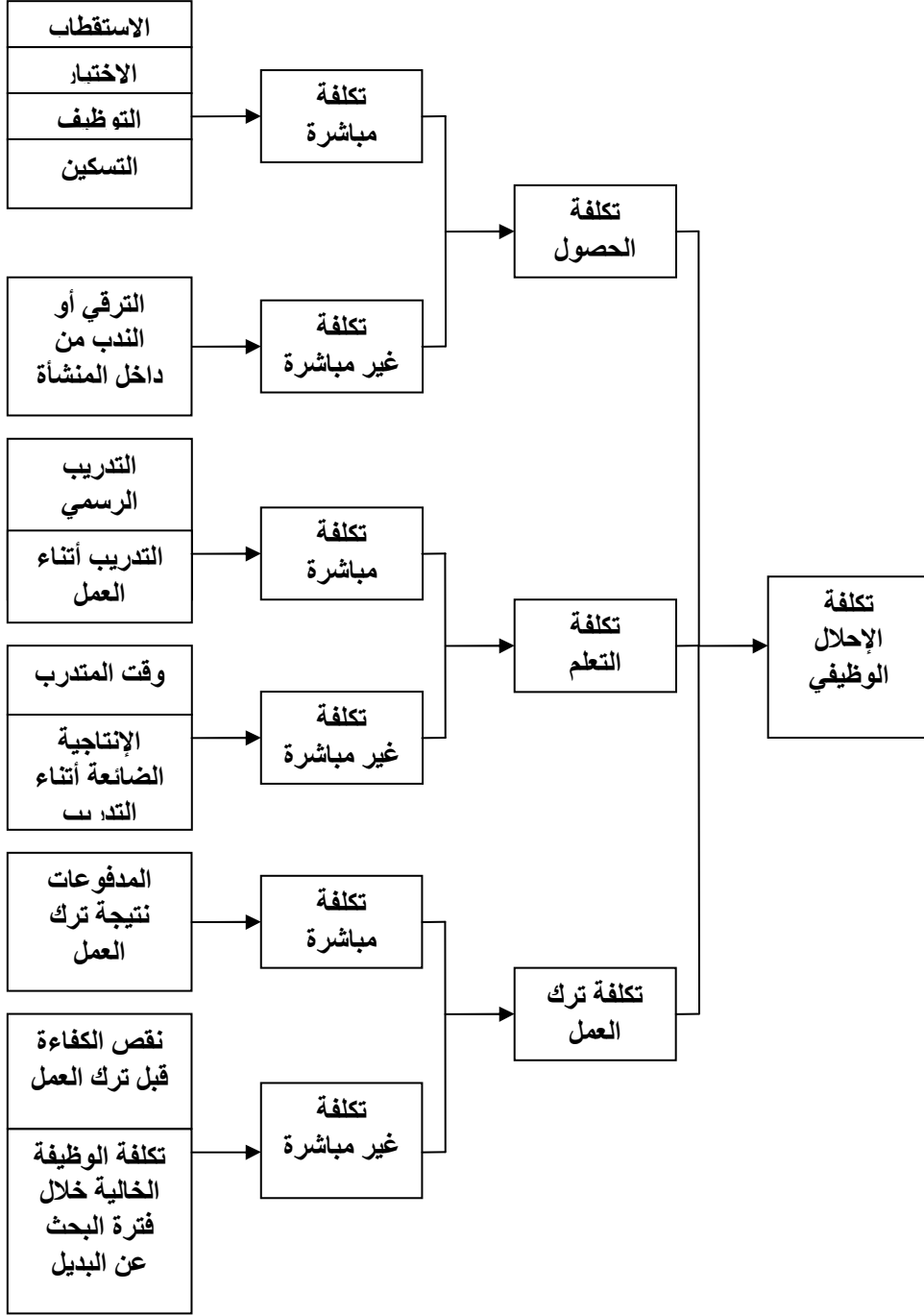
تعرف تكلفة الإحلال الوظيفي بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا علي القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة ( حنان، ٢٠٠٣، ص ٢٢٠ ).

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر كما هو موضح في شكل رقم (٢-٤) هي:

- تكلفة الحصول علي الأفراد.
- تكلفة التعلم .
- تكلفة ترك العمل .

شكل رقم (٢-٤)

نموذج لقياس تكلفة إحلال الموارد البشرية



Flamholtz, Eric, Human Resource Accounting: A review of Theory and Research, 1974, p.53



كما يتضح من الشكل رقم (٢-٤) يوجد ثلاثة عناصر لتكلفة الإحلال الوظيفي وقد تم التطرق إلي دراسة العنصرين الأول والثاني من خلال مدخل التكلفة التاريخية، ونتطرق هنا إلي العنصر الثالث.

### تكلفة ترك العمل أو الانفصال :

هي التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين يشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب كان سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعه عن العمل. وتشمل هذه التكلفة عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالبحت عن سيشغل هذه الوظيفة يترتب تكاليف مباشرة، وخلال فترة البحث تنشأ بعض التكاليف غير المباشرة، نتيجة لعدم القيام بأعباء هذه الوظيفة ، فإذا كان لأداء هذه الوظيفة أثر في أداء وظيفة أخرى فإن القائمين بهذه الوظائف قد يتأثروا بذلك ويقل معدل أدائهم. وهناك عناصر تكلفة أخرى غير مباشرة وهي الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال ، حيث تكون هناك ميل لدي الشخص إلي تخفيض إنتاجيته طالما يعرف بأنه سترك العمل .

### ٤/٢/٢/٢ تكلفة الإحلال الشخصي

تكلفة الإحلال الشخصي هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا علي تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

وتقضي هذه الطريقة بتجميع ورسملة التكاليف التالية:

١- تكاليف التوظيف المباشرة وغير المباشرة

٢- تكاليف تعليم الموظفين الجدد وإكسابهم الخبرة السابقة

٣- تكاليف ترك الخدمة المباشرة وغير المباشرة

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل، وبالتالي فهي تتيح فرصة للإجابة على السؤال التالي:

- هل من الأفضل استخدام موظفين بمؤهلات أقل وتدريبهم داخليا أم استخدام موظفين ذات مؤهلات أعلى وبالتالي تخفيض تكاليف التدريب والتأهيل؟.
- وبالرغم من ذلك فإنه يوجد بعض العيوب على هذه الطريقة هي: ( سعادة، ١٩٧٧، ص ٦٢ ).
- ١- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها.
  - ٢- إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية.
  - ٣- قد تكون الإدارة غير راغبة في استبدال الأصل بتكلفته الحالية وترغب في استغلاله لأنه يعتبر ذا قيمة أكبر من قيمته التخريدية.
  - ٤- تتجاهل فكرة الانتماء إلى الجماعة، ولا تأخذ في الاعتبار قيمة الموظفين العاملين كفريق عمل متكامل.

### ٤/٢/٣ نموذج تكلفة الفرصة البديلة (نموذج المزايدة التنافسية لهيكيمان وجونز) Hekimian and Jones's Competitive Bidding Model.

يستخدم في هذا النموذج مفهوم تكلفة الفرصة البديلة حيث تعرف تكلفة الفرصة البديلة للأصل البشري بأنها " قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي". وهذا المدخل يقضي بتحديد قيمة الأصل بتكلفة الفرصة الضائعة، والتي تتمثل في أقصى قيمة له في الاستخدام البديل وهي لا تعطي قيمة للموارد البشرية إلا إذا كانت ذات ندرة نسبية وموضع منافسة بين الرؤساء، وبناء على هذا المدخل يقترح هذان المؤلفان إجراء المزايدة التنافسية بواسطة مدراء مراكز الربح والاستثمار علي خدمات الموظفين و العمال ( ذوي المكانة المتميزة ) في أقسامهم المختلفة من أجل الانتفاع بخدمات ذلك الموظف في تحسين معدل العائد على الاستثمار في مركزه. ( Hekimian, and Jones, 1967, P.107 )

وسيتيم اعتماد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد، نظرا لأنه سيتمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح والاستثمار.

ويتم قياس قيمة الأصول البشرية بأسلوب تكلفة الفرصة البديلة بإتباع الخطوات التالية:  
( Hekimian, and Jones, 1967, PP.108-109 )

- ١- تعريف وتحديد مراكز المسؤولية Responsibility Centers في التنظيم سواء مراكز استثمار أم مراكز ربحية.
- ٢- حصر جميع الأصول الخاصة بهذه المراكز، المادية منها والبشرية.

٣- تحدد إدارة المشروع هدفا ربحيا Target Low Profits لكل مركز من مراكز المسؤولية وذلك في صورة عائد على الاستثمار Target Rate of Return.

٤- باستخدام مفهوم المساومة المتنافسة تحدد تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية من كل مركز لتكون مؤشرا لقيمتها الاقتصادية.

بالرغم من أن هذا الأسلوب يبدو متفقا مع قانون العرض والطلب وبالتالي يعطي وسيلة أفضل للتوزيع المثالي للموارد البشرية غير انه لا يمكن اعتبار الموظف عنصرا نادرا بهذا المفهوم إلا بتوفر شرطين هما: (معروف، ١٩٨٦، ص ٧٧)

١- أن لا يكون بإمكان مركز الربح الاستفادة من خدمات الموظف إلا بانتهاء العلاقة التنظيمية للموظف بمركز الربح التابع له في ذلك الحين.

٢- أن لا يكون بالإمكان استئجار ذلك الموظف من خارج المشروع. وفي حال عدم توفر أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة ( صفر ) لأنه لا يعتبر عنصرا نادرا.

ويتميز هذا المدخل بأنه يحقق تخصيصا أكثر مثالية للقوة البشرية، فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءة خاصة فإنه سوف يعمل بلا شك على الاستمرار في بذل قصارى جهده في استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال مما يتطلب منه الحفاظ على قيمة هذا المورد والعمل على تنميتها، كما انه يقدم قاعدة كمية تساعد في تخطيط وتقييم وتنمية الأصول البشرية، غير أن هذا المدخل يقوم على افتراضات صورية حيث انه في كثير من الأحيان يتعذر تكوين مراكز الاستثمار والربح في المشروع بسبب تداخل مسؤوليات المدراء عن الأصول المادية المتواجدة في هذه المراكز مما قد يقلل من فاعلية القياس الناتج للموارد البشرية. (عبد العال، ١٩٨١، ص ١١٨).

وواضح أن هذا النموذج يقدم بعض التقديرات لقيمة أفراد معينين ويقدم منطلقا استثماريا للمزاود الأعلى ( الذي يرسو عليه المزاد ) ليشجع أداء الفرد ليجني عائدا معقولا، إلا أنه هو حل جزئي جدا فقط، لأنه سيطبق وسيكون قابلا للتطبيق لمجموعة قليلة صغيرة جدا من الموارد البشرية الكلية لمنظمة ما .

## ٤/٣ المبحث الثالث: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة Models Measuring Human Resources, which Depend on Value

تقوم هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المتوقعة Potential Services من الأصول البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الأصول وهذا ما تهمله أساليب التكلفة.

ويمكن التمييز بين معنيين مختلفين لمفهوم القيمة اقتصاديا:

الأول: أنها تعبر عن الفائدة عن مورد معين، أي تعبر عن المنفعة وتسمى قيمة الاستعمال.  
الثاني: أنها تعبر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، أي تعبر عن القوة الشرائية وتسمى قيمة التبادل. (فتوح، ٢٠٠٠، ص ٣٢).

وتقوم كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة على أساس أن المحدد الرئيسي لكون أي شيء له قيمة هو قدرة هذا الشيء على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل.

وقد أشار إلي ذلك الاقتصاديون، فمثلا لود فنج موسيس قال: كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولا في المنفعة " أما إيرفنج فيشر فقد قال: " لا شك في أن مشتري أي أصل رأسمالي يقوم بتقديم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه، وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة، أو بمعنى آخر المساوي الحالي أو القيمة الحالية أو المخصومة، أو القيمة المرسله لهذا الأصل.

وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة، وعليه يمكن تعريف قيمة الأصل على أنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل وينسحب ذلك المفهوم الاقتصادي للقيمة على البشر، لأنهم قادرون على تقديم خدمات مستقبلية، وبالتالي يمكن تعريف قيمة البشر بأنها "القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم في المستقبل" (Flamholtz, 1972, p.243).

ونعرض فيما يلي أهم نماذج قياس وتقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:

### ٤/٣/١ نموذج الشهرة غير المشتراه لهرمانسون

#### Hermanson's Unpurchased Goodwill Model

تقوم هذه الطريقة على أساس المقولة " إن أحسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة

" وبمعنى آخر فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية. وبالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية من خلال القوائم المالية وليس الاستخدامات الداخلية التنظيمية. وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشآت المشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانات، واعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للأصول البشرية.

يقترح هرمانسون (Hermanson) قيمة التعويضات المعدلة ( القيمة الحالية لتدفق المدفوعات من الأجرور في المستقبل ) لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمنشأة ويتم تعديل الأجرور المستقبلية المخصومة بإدخال "معامل كفاءة" Efficiency Factor لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في منشأة معينة. (Hermanson, 1964, P.712) يمثل معامل الكفاءة نسبة عائد الاستثمار لمنشأة معينة إلى عائد الاستثمار لجميع المنشآت الأخرى في الاقتصاد وذلك عن فترة معينة. ويتم حساب معامل الكفاءة باستخدام المتوسط المرجح لصادفي دخل المنشأة خلال خمس سنوات السابقة كما يلي:

$$ER = \frac{RF_0}{RE_0} + 4 \frac{RF_1}{RE_1} + 3 \frac{RF_2}{RE_2} + 2 \frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

حيث أن:

Efficiency Ratio = ER نسبة الكفاءة

RF<sub>i</sub> = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمنشأة في السنة i

RE<sub>i</sub> = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المنشآت في الاقتصاد في السنة i

I = السنوات ( صفر - ٥ )، بيانات لخمس سنوات. ( حنان، ٢٠٠٣، ص ٢٢٤ ).

أي أن: RF<sub>4</sub> = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمنشأة للسنة المالية الرابعة السابقة.

RE<sub>4</sub> = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لكل المنشآت للسنة المالية الرابعة السابقة.

ويلاحظ أن نسبة الكفاءة أعطت أوزانا لمكاسب السنوات السابقة، فتعطي السنة الحالية الوزن ٥، والسنة التي تسبقها الوزن ٤ وهكذا.

وقد ذكر هيرمانسون أن الهدف من ذلك هو استخدام معدل أداء لأكثر من سنة واحدة لحساب قيمة الموارد البشرية مع التركيز أكثر على الأداء الحالي أكثر من الماضي. (فلامهولتز، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٣٣٢)

ويستند تبرير هذه النسبة إلى الافتراض بأن الفروقات في ربحية المنشأة مقارنة بجميع المنشآت الأخرى تعود إلى الفروقات في أداء الأصول البشرية، لذلك من الضروري أن تعدل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق.

ويقوم أسلوب هيرمانسون على اعتبار أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر من خلال رسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءا منها، ويسمى هيرمانسون الطريقة " بنموذج الشهرة غير المشتراه " ( الشهرة المكونة ذاتيا ) بسبب المقارنة بين عائد استثمار المنشأة المعينة وعائد استثمار جميع المنشآت الأخرى وذلك بطريقة مماثلة كما هو معروف عند تقويم الشهرة الداخلية المنتجة ذاتيا (Hermanson, 1964, P.714).

ويمكن توضيح هذا النموذج بالمثل التالي:

هناك ثلاث خطوات لحساب الأجر المستقبلية المخصومة المعدلة، وأول خطوة هي حساب القيمة غير المعدلة المخصومة للأجر المستقبلية لمدة خمس سنوات كما هو واضح في الجدول رقم ( ٤-١ ) التالي:

#### جدول رقم (٤-١)

##### حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجر للموارد البشرية

السنة	قيمة الأجر بالدولار	القيمة الحالية بسعر ٦%	القيمة الحالية الإجمالية
١	١٠٠٠٠٠	٠,٩٤٣	٩٤٣٠٠
٢	١٢٠٠٠٠	٠,٨٩٠	١٠٦٨٠٠
٣	١٣٥٠٠٠	٠,٨٤٠	١١٣٤٠٠
٤	١٤٠٠٠٠	٠,٧٩٢	١١٠٨٨٠
٥	١٥٠٠٠٠	٠,٧٤٧	١١٢٠٥٠
<b>المجموع</b>	<b>٦٤٥٠٠٠</b>		<b>٥٣٧٤٣٠</b>

فلامهولتز، تعريب زايد، محاسبة الموارد البشرية، ١٩٩٢، ص ٣٣٣

الجدول أعلاه يبين أن القيمة الحالية للأجر المستقبلية تبلغ ٥٣٧٤٣٠ دولار.

الخطوة الثانية هي حساب معامل الكفاءة ونفترض أن معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمنشأة خلال الخمس سنوات السابقة كانت كما يلي: السنة الخامسة ١٢، الرابعة ١٤، الثالثة ١٥، الثانية ١٦,٥، الأولى ١٨.

وكان معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المنشآت في نفس القطاع كما يلي: السنة الخامسة ٨,٥، الرابعة ١٠,٥، الثالثة ١٠,٨، الثانية ١١، الأولى ١٢,٥

وحسب معادلة معامل الكفاءة فإن معامل الكفاءة ER

$$ER = \frac{12}{8.5} + \frac{14}{10.5} + \frac{15}{10.8} + \frac{16.5}{11} + \frac{18}{12.5} + 1 = 1.4$$

وهذا يعني أن الموارد البشرية في هذه المنشآت تدر نسبة ١,٤ أرباح بالنسبة لباقي المنشآت في الاقتصاد ككل.

الخطوة الثالثة هي تعديل الأجر المخصصة بمعامل الكفاءة أي:

$$٧٥٢٤٠٢ = ١,٤ \times ٥٣٧٤٣٠$$

وبناء عليه فإن قيمة الموارد البشرية في ظل هذا المنهج ستكون ٧٥٢٤٠٢ دولار.

ويتمتع هذا النموذج بميزة محدودة نظرا لأنه:

- ١- يعتمد علي بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.
- ٢- وحتى لو اعتمد علي معدلات إيرادات تنبؤية فإنه لن يكون أفضل من الإيرادات المتنبأ بها نفسها.
- ٣- ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول " غير المملوكة " وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقاً لسجلات الشركة (المنظمة).

٤- ويفترض هذا النموذج ضمنا قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي. (فتوح، ٢٠٠٠، ص٣٤)

٤/٣/٢ نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للف وشوارتز :

### Lev and Swartz's Present Value of Future Earnings Model

قام الباحثان (لف، وشوارتز) باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية يأخذ بنظر الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية الذي يستند إلى نظرية أرفنج فيشر Irving Fisher لرأس المال حيث أن: " رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق وتولد الدخل، وقيمه (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين للمالك لهذا المورد"، وبموجب هذا النموذج يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الإنتاجي بسعر فائدة خاص (Lev, and Schwartz, 1971, P.106)، وهذا يقودنا إلى المعادلة أو النموذج الذي يتم من خلاله قياس قيمة رأس المال الإنساني المقدرة كما يلي:

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

حيث :  $E(V_{y*}) =$  هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره  $Y$  سنة

$T =$  سن تقاعد الشخص

$P_y(t) =$  احتمال موت الشخص، ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لشركة معينة

فإن مصطلح " الموت " يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد )

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

$Y =$  معدل خصم معين للشخص .

إن استخدام هذا النموذج يتطلب دراسة طبيعة الوظائف في المنشأة دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة إلى مجموعات متماثلة في الكفاءة والمؤهلات بشكل سهل



فيه استخدام الإحصائيات الخاصة بدخول مجموعات الأفراد المماثلة للمجموعة المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة والفاعلية والعمر .... الخ.

من مميزات هذا النموذج يقدم مقياسا مقبولا لرأس المال الإنساني ، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في إجماليات الإحصاءات الوطنية، كما يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المنشأة، كذلك يبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي المساعدة في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمنشأة مع نظيرتها في المنشآت الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية. (الفضل، وآخرون، ٢٠٠٢، ص ١١١).

وبينما يشير المؤلفان إلي أن قيمة رأس المال المحدود باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوي العاملة لمنظمة ما، ومع ذلك تعرض هذا النموذج لنقد رئيسي يتمثل في كونه أهمل إمكانية واحتمال أن يترك الفرد المنظمة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة أو التقاعد.

### ٤/٣/٣ نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتز :

### Flamholtz's Stochastic Rewards Valuation Model.

يعتمد هذا النموذج في قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها، أي أن قيمة الفرد يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة ويتطلب تطبيق هذا النموذج تتبع حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد علي الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة.. (Flamholtz, 1971, p.254).

ومن أجل جعل النماذج علميا وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة، يجب إتباع الخطوات التالية :

- ١- تحديد مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام ووصفها
- ٢- تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للمنظمة
- ٣- تقدير مدة خدمة الفرد و الثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة
- ٤- احتمال أن شخصا ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة.

إن القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص أو عامل أو موظف يمكن التعبير عنها في صورة المعادلة التالية:

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

حيث :

$E(RV)$  = القيمة الاقتصادية المتوقعة للعنصر البشري

$R_i$  = هي قيمة العائد المتوقع الحصول عليه من قبل المنشأة في كل حالة للخدمات المحتمل تحصيلها من الموارد البشرية.

$P(R_i)$  = احتمال تحقيق المنشأة العائد  $R$  واحتمال عمل المورد البشري لأداء خدماته الحالية في الوظائف المتوقعة له.

$t$  = الوقت أو مرة

$n$  = مدة خدمة الفرد في الوظيفة

$r$  = معدل الخصم

طبق هذا النموذج مع بعض الفروقات، في Lester Witte وشركاه وهي جمعية المحاسبين القانونيين CPAs في شيكاغو Chicago وسجلت كحالة دراسية . (Flamholtz, 1971, p.255).

ويمكن أن تقدر صافي مكافآت الخدمة باستخدام تشكيلة من البدائل الممكنة ، وقد استخدم فلامهولتز تقديرات تكلفة الاستبدال معرفا هذا المفهوم بأنه تكلفة استبدال شخص ما مع آخر صالح قادر علي أداء مجموعة معادلة من الخدمات للمنظمة، ولقد قاد فلامهولتز دراسات ميدانية في محاولة لتأييد تكلفة الاستبدال ومقاييس بديلة أخرى للقيمة.(Flamholtz, 1971, p.258).

ويتمتع هذا النموذج بميزة كبيرة ، نظرا لأنه سيقدم نتائج ستتجيب لاحتمالات الثبات والترقية المتنبأ بها، وهي عموما مؤشر للوقت الذي ستمتع المنظمة خلاله بخدمات الفرد ومبلغ هذه الخدمات الفترية علي التوالي، ويعتبر هذا النموذج عملي له حدود بسبب عنصر الشخصية في تقدير الاحتمالات وقيمة المكافآت علي الخدمات، ويجب أن يشار أيضا إلي أن النموذج لا

يتعامل بوضوح مع التكلفة الفترية ( الدورية ) للمحافظة علي الفرد في المنظمة لينتج الخدمات المقابلة للمكافآت في المنظمة ، أي يلزم تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت في شكل صافي زيادة المنافع علي تكاليف الاحتفاظ بالفرد.

٤/٣/٤ نموذج الأبعاد الخمسة لمايرز وفلورز

### Myers & Flower,s Five Dimensions Model

يقترح الباحثان ( مايرز، وفلورز ) إجراء تقدير للقوة العاملة لمنظمة ما وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، ويقترحا أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية، المعرفة والمهارات، والصحة، والوفرة، والوضع الجسماني، ويقترحا لتقدير الأبعاد الأربعة الأولي ( الصفات الأربع الأولي ) استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي ، وان تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني، وتعتبر الأبعاد الخمسة عمليات أكثر منها نظرية، ويؤكد المؤلفان أنه " عندما يقصر شخص ما، فسيصبح الآخرون غير فعالين تباعا وقبل تحديد تحسين أي بعد فيجب أن يعطي الاعتبار لمستوي الأبعاد الأخرى"، إذ ربما لن تكون تكلفة فعالية لتحسين معرفة موظف ما إذا كان وضعه الجسماني ضعيفا ويجب أن تعتمد القرارات علي فعالية التكلفة لكل من الأبعاد الخمسة. ( Myers, and Flowers, 1974, p.6 )

ويقترح أن يكون للوضع الجسماني الأفضلية، إذ يشكل " الوضع الجسماني " متضمنا كلا من الوضع الجسمي للشخص والوظيفة، استعدادا للاستجابة لأوضاع الحياة المختلفة، مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة "

هذه الطريقة قد تكون مفيدة للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا تعتبر محاسبة موارد بشرية، وقد ذهب فلورز ومايرز أبعد من ذلك في اقتراحهم " دولرة الوضع الجسماني " Dollarizing of Attitudes ويمكن إيضاح فكرة اقتراح الدولرة من خلال الجدول رقم (٢-٤)

جدول رقم (٢-٤)  
دولرة الوضع الجسماني

الفرد	الرواتب السنوية \$	الدرجة الوظيفية	مدة الخدمة	الوزن الجسماني في التنظيم	العلاقة الجسمانية مستوى الثبات	علامة الوضع الجسماني الموزون
أ	١٤٠٠٠	٢٨	٥	٥	١,٠٥	٥,٢٥
ب	٧٠٠٠	٥٧	١١	٥	١,١٢	٥,٦٠
ج	٩٠٠٠	١٢	٢٢	٧	١,٢١	٨,٤٧
د	٦٥٠٠	٧٢	٣	٣	١,٢٦	٣,٧٨
هـ	١٨٥٠٠	٣٠	٤	٦	١,١٥	٦,٩٠
	٥٥٠٠٠			٢٦		٣٠,٠٠ =====

(Myers, and Flowers, A Framework for Measurement Human Assets, 1974, p.12)

$$\text{الوضع الجسماني القياسي} = \text{علامة الوضع الجسماني الموزونة} / \text{الوزن الجسماني} = 1,15 = 26/30$$

$$\text{الوضع الجسماني المدولر} = \text{الوضع الجسماني القياسي} \times \text{المدفوعات السنوية} = 63250 = 55000 \times 1,15$$

$$\text{الربح} = 63250 - 55000 = 8250 \text{ دولار}$$

$$\text{الربح في الشخص الواحد} = 8250 \div 5 = 1650$$

وتحدد علامات الوضع الجسماني باستخدام ١,١٥ كنقطة تعادل بين "ترك العمل" و"الدخول للعمل" تم توزن تلك العلامات اعتمادا علي أوضاع العامل لتحديد الوضع الجسماني وثباته Attitude Index ، ويحدد الوضع الجسماني المدولر Dollarized Attitude بضرب الرواتب السنوية في علامات الوضع الجسماني للفرد أو بوضع القياس لمجموعة من الأفراد ، ويقترح المؤلفان أن تربط في هذه الطريقة علامات الوضع الجسماني بالعوائد المالية علي

الاستثمارات في جدول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات: ربح أو نقطة تعادل أو عجز، ولن يكون هذا التحويل والتضمين لمفهوم العائد علي الاستثمارات كافيا للمحاسبين بالتأكد، لكن عمل هذين المؤلفين هو إضافة هامة من حقل إدارة الأفراد إلي أدبيات محاسبية الموارد البشرية.

### ٤/٣/٥ نموذج المنافع الصافية المعادلة المخصومة لأوغان

## Ogan's Discounted Equivalent Net Benefits Model

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 أوغان نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة Cost and Benefit لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نمودجه بالرموز التالية: (Ogan, 1976, p.309)

$$K_{kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{L-T} \frac{1}{(1+r)^k} (V_{aj})$$

حيث : L = انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد في المنظمة

I = سلسلة وجود العامل في العمل ١,٢,٣ ..... ١,٢,٣

r = معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة)

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

t = جزء من الفترة الزمنية من 1 إلي L ، وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم بالنسبة

إليها المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تحدث بعد t

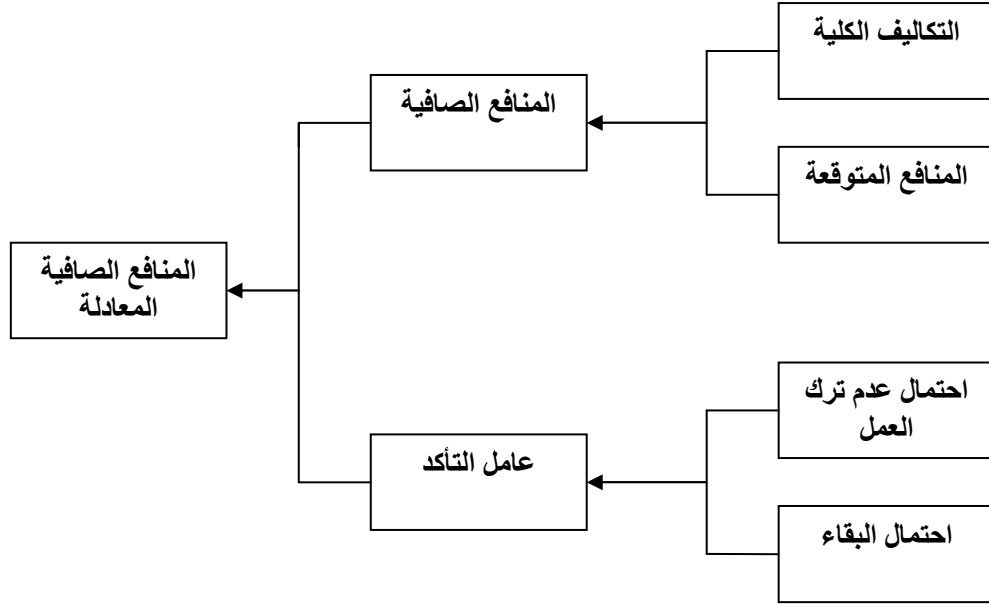
Kkj = القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في منظمة خدمة مهنية ما

ويستخدم النموذج لحساب المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة مع محددات مبينة

في الشكل رقم (٤-٣):

شكل رقم (٤-٣)

نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة



(Ogan, Pekin, A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations, 1976, p.311)

ولهذا النموذج ميزة استخدامه في منظمات أو مجموعات من الناس الذين تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل حالة موظفي البيع، والخبراء، ومؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية وحالات أخرى، حيث يعتمد تحديد العوائد فيها علي بيانات للوقت الذي يقتضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

ويمكن أن يطبق النموذج علي فواصل منتظمة لتحديد التبديلات في قيمة الموارد البشرية أو ربما ضبطها، كما هو مبين في الجدول رقم (٤-٣) التالي:

جدول رقم (٣-٤)

بيان بتغيرات في قيمة الموارد البشرية

		ازدادت قيمة الموارد البشرية بـ :
	٣٠٠٥٠٠	مستخدمين جدد
	٨٠٠٠	زيادة في قيمة المستخدمين الموجودين
	١٧٥٠٠٠	نقل داخلي للمستخدمين
٤٨٣٥٠٠		<b>الزيادة الكلية</b>
		وانخفضت قيمة الموارد البشرية بـ
	٧٥٠٠٠	تقاعد
	٤٥٠٠٠	موت
	٣٨٠٠٠	نقل خارجي للعمال ( ترك )
	٢٢٥٠٠	انخفاض في قيمة المستخدمين الموجودين
٢٣٣٥٠٠		<b>الانخفاضات الكلية</b>
٢٥٠٠٠٠		<b>الزيادة الصافية</b>
٥٠٠٠٠٠		إضافة رصيد موارد بشرية سابق
٧٥٠٠٠٠		<b>قيمة الموارد البشرية</b>

(فتوح، إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية، ٢٠٠١، ص٤٦)

وتعكس الموارد المبينة في الجدول رقم (٣-٤) أعلاه تحليلاً ممكناً لأسباب تبدل النتائج

المحسوبة بتطبيق النموذج عند بداية معينة، ونهاية معينة، وانفصالية معينة.

إن استخدام نموذج أوغان المفترض سيوجد مشكلات جدية في حالات عديدة بحيث يصبح فيها من الصعب قياس نسبة " منافع المنظمة " إلي أفراد معينين إذا لم يمكن تحديدها وقياسها كمياً مستحيلاً، بالإضافة إلي ذلك، لن يتضمن النموذج أي تمييز واضح لأهمية التفاعل بين الأفراد في شكل مجموعة أو أداء المنظمة ككل.

#### ٤/٤ المبحث الرابع: القياس السلوكي للموارد البشرية

### Behavior Measurement of Human Resources

نتيجة للتطور الكبير الذي حدث في أواخر النصف الأول من القرن العشرين في نظرية التنظيمات وظهور تعبير المنظمة التي تقوم على مجموعة من الأفراد هم أصحاب رأس المال والعاملين والإدارة، وقد صاحب هذا التطور ظهور مفهوم جديد متمثل في الفروض السلوكية لنظرية المحاسبة الإدارية، الأمر الذي دعا كثير من الباحثين إلى إقحام مجال القياس المحاسبي للموارد البشرية من زاوية المقاييس السلوكية غير الكمية، وهذا ما أشارت إليه اللجنة المشكلة من جمعية المحاسبة الأمريكية الخاصة بإعداد قائمة عن أساسيات النظرية المحاسبية عام ١٩٧٠ إلى أنه "لا يوجد سبب يوجب استخدام القياس النقدي فقط كمقياس للقيمة وأنه على المحاسبين أن يتعاملوا مع مختلف المقاييس، لأن مجال المحاسبة سيتضمن مستقبلاً المقاييس غير النقدية إلى جانب المقاييس النقدية".

وقد أوضحت لجنة أخرى مشكلة من جمعية المحاسبة الأمريكية من خلال تقرير لها عام ١٩٧١ عن محتويات العلوم السلوكية للمفاهيم الدراسية المحاسبية أن الهدف من العلوم السلوكية هو فهم وشرح التنبؤ بالسلوك الإنساني وتكوين عموميات تخص ذلك السلوك مؤيدة بالأدلة العلمية، لذلك فالعلوم السلوكية تمثل الملاحظة التصنيفية للسلوك الإنساني بالرجوع إلى التغيرات الملحوظة في السلوك. (سلامة، ١٩٩٩، ص ١٨٧).

وفي دراسة سابقة كان العالم كابلان (Caplan) قد اقترح ضرورة الاعتراف بالإدراك المحدد للأفراد عموماً، وأن تركز نظم المحاسبة الإدارية على أهداف المشروع، وعدم استخدام سلوك السلطة الرقابية لأن هذا النظام التقليدي سيخلق العداء والحقد بين المستخدمين، بالإضافة إلى عدم الاكتراث وبالتالي عدم الكفاية، وضرورة الاهتمام بالعناصر البشرية في التنظيم بالنسبة لجميع الإجراءات المحاسبية. (Caplan, 1966, P.498).

وفي مجال المحاسبة عن الموارد البشرية فإن المقاييس غير النقدية للعناصر البشرية والتي تقوم على الاتجاهات السلوكية تعتبر من الأمور المستحدثة والتي لا يمكن تجاهل استعمالاتها الهامة والتي منها: (سلامة، ١٩٩٩، ص ١٨٦)

١- يمكن استخدام هذه المقاييس في القرارات التي لا تتطلب القياس النقدي مثل القرارات الخاصة بنظام الحوافز والمكافآت بين العاملين.



- ٢- يمكن استخدام هذه المقاييس كبديل داخل الإدارة للقياس النقدي مثل حالة ترتيب الأفراد تبعاً لقيمتهم الشرطية يكون بديلاً عن القياس النقدي للقيمة الشرطية وهذا يفيد في حالة الترقى أو النقل الداخلي.
- ٣- يمكن استخدام المقاييس غير النقدية في التنبؤ بالمقاييس النقدية للموارد البشرية في المنظمة.

تتمثل أحد المشاكل الهامة التي لم تغطيها المقاييس النقدية المحاسبية في ضرورة توفير معلومات عن الفاعلية التي يمكن عن طريقها المحافظة على الموارد البشرية للمنظمة، حيث أن مقاييس المحاسبة العرفية لا تتعامل إلا مع التكاليف والإيرادات والمبيعات والأرباح الأمر الذي يدفع المدراء إلى تبديد موارد بشرية قيمة. ومن هذا المنطلق تولد الاعتقاد بأهمية المقاييس السلوكية في حالة المحاسبة عن الموارد البشرية للمشروعات، وقد تأكد هذا الاعتقاد بالنظرية التي قدمها العالم ليكرت عن التغيرات السلوكية واستخداماتها في حساب قيمة الموارد البشرية.

#### ١/٤/٤ نموذج ليكرت للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية

### Likert's Model: Schematic Relationships Among Causal, Intervening and End-Result Variables.

أكدت معظم النماذج المقترحة في الفقرات السابقة تقدير قيمة الفرد ولم تتعامل مع ميله أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المنظمات، ويهتم عمل ليكرت فقط بهذا الاعتبار الأخير، ويعتمد نموذج ليكرت على علاقة محسوبة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج مهمة، ويمكن تعريف هذه المتغيرات كالآتي:

#### ١- المتغيرات السببية:

تمثل المتغيرات، متغيرات مستقلة يمكن لها أن تتغير مباشرة بواسطة المشروع أو إدارته، والتي بدورها تحدد مجالات التقدم في المشروع والنتائج المحققة بمعرفته، وتشتمل العلاقات السببية على الهيكل التنظيمي للإدارة، والسلوك الإداري، وسلوك المرؤوسين

## ٢- المتغيرات المتداخلة :

تعكس هذه المتغيرات الحالة الداخلية للمنظمة وأعضائها، وتشتمل علي درجة الولاء للمنظمة والمواقف والدوافع والأداء والأهداف والإدراك لكل الأعضاء، وقدرتهم الجماعية في التنفيذ الجيد وكذلك وسائل الاتصال واتخاذ القرارات.

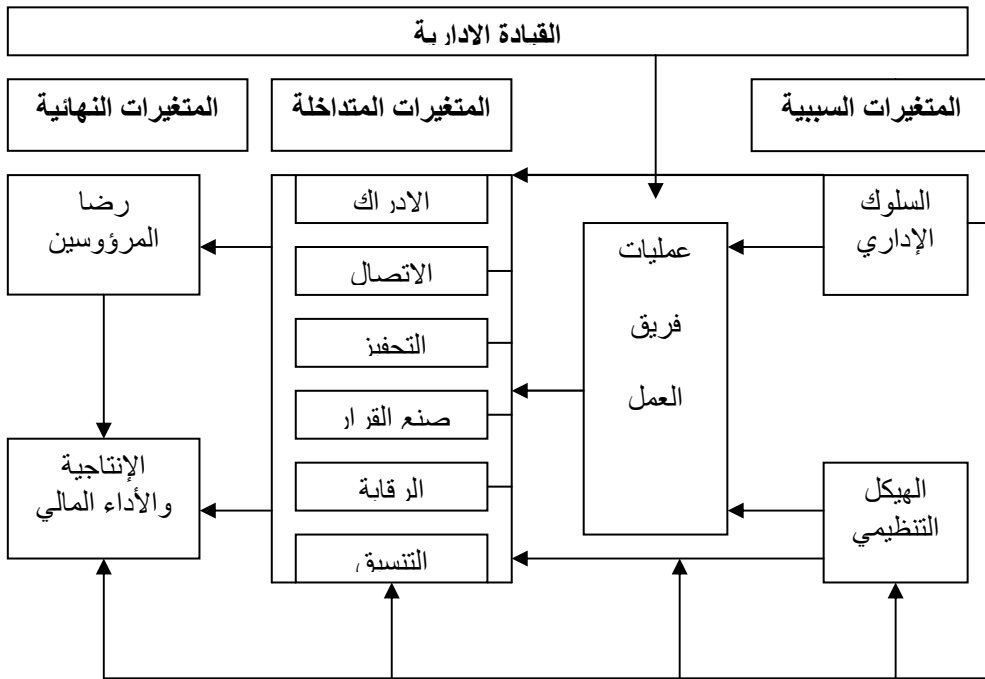
## ٣- المتغيرات النهائية :

هي متغيرات تابعة ليست مستقلة ، وتعكس النتائج المحققة بواسطة المنظمة كالإنتاجية والتكاليف ودرجة النمو وسعر الأسهم في السوق والأرباح.

ويري ( ليكرت ) أنه يوجد ثمة علاقة بين المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة ، حيث يؤثران في النهائية علي نتائج الأداء النهائي ويوضح الشكل رقم (٤-٤) هذه العلاقات بين المتغيرات.

### شكل رقم (٤-٤)

#### العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري



(Likert, Rensis, Human Resource Accounting, 1971, p.78)

ويتضح من الشكل السابق أن كل من المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة يؤثر في الآخر، ويؤثرا بالتالي علي المتغيرات النهائية ويعتبر أي تحسن في المتغيرات السببية يترتب عليه تحسن في المتغيرات المتداخلة وهذا بدوره يؤدي إلي تحسن نتائج الأداء.

يفترض النموذج أعلاه أن هناك نوعين مختلفين من المتغيرات السببية هما: السلوك الإداري، وهيكل التنظيم، وقد حدد ليكرت وبورز أربعة أبعاد للسلوك الإداري والتي يفترض أنها تؤثر على فاعلية فريق العمل وهي: التأيد، بناء الفريق، التركيز على الأهداف، وتيسير العمل. (Likert, and Pyle, 1971, p.79)

أما الهيكل التنظيمي الذي يمثل المجموعة الرئيسية الثانية من المتغيرات السببية وهي تشير إلى العلاقات الهيكلية التي بين الأدوار التنظيمية وطبيعة العلاقات الهرمية والتوافق بين التنظيم الرسمي وغير الرسمي.

وتتضمن المصطلحات علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدها بوثائق خلال العديد من الحالات في بحثه، وقياسات النتائج النهائية هي قياسات ثابتة بشكل واسع مثل الإنتاج والمبيعات والتكاليف والأرباح أو أية نتائج أخرى عرضة للقياس في المحاسبة التقليدية، ويفترض ليكرت كما هو موضح في الشكل رقم (٤-٤). أن القيادة الإدارية سببية، وأن المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تدخلية، وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية، وتشير توجيهات الأسهم إلي العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه . (Likert, and Pyle, 1971, p.78)

ويتولد من التغيرات الكبيرة في المتغيرات السببية تغيرات ذات شأن في المتغيرات الأخرى، وقد تمت الدراسة علي أكثر من (٢٠٠,٠٠٠) عامل، و (٢٠٠,٠٠٠) مدير، في مشروعات علي كافة الأنواع، حكومية ومدارس ومستشفيات وجمعيات خيرية وغيرها.

وطبقا لوجهه نظر (ليكرت) Likert أنه لكي يمكن تقدير التغيرات في قيمة المقدر الإنتاجية لأي تنظيم بشري في صورة نقدية، يكون من الضروري قياس الأبعاد الحيوية لذلك التنظيم البشري في بداية الفترة ونهايتها، ويمكن الاستفادة من التغيرات التي تحدث في الفترتين الزمنيتين في التنبؤ بالتغير في المقدر الإنتاجية للتنظيم البشري. ويقرر ليكرت Likert أن هذا التقدير النقدي للتغير في المقدر الإنتاجية لمركز الربحية الخاص بالتنظيم البشري يمكن استخدامه لحساب التغير في قيمة التنظيم البشري باعتباره أصلا من أصول المشروع ، وذلك عن طريق رسملته عند معدل مناسب.

إن من الممكن تقدير التعديلات في المتغيرات السببية والتدخلية والتنبؤ بالأثر المستقبلي المتوقع علي " المقاييس الثابتة " للنتائج النهائية، وحسم هذا التوقع لتحديد التبديل في قيمة التنظيم الإنساني، وذلك إلي الحد الذي يكون فيه الشخص قادرا علي أن يثبت الفاصل الزمني الموجود للاستجابة للتبديل، ويمكن الاستفادة من نموذج الارتباط والانحدار المتعدد في بناء نموذج رياضي يمثل الصورة الكمية للعلاقات السائدة بين المتغيرات ولاستخدامه في التنبؤ بالخدمات المتوقعة من الموارد البشرية على مدار مده زمنية محددة .

تتوقف الصورة الرياضية لهذا النموذج على نوع العلاقة السائدة بين متغيراته، فإذا كانت العلاقة خطية فإن النموذج يتخذ صورة معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم بالشكل التالي : ( مطر، ١٩٨٢، ص ٢٤٠ )

$$\hat{Y} = \hat{B} + \hat{X}_1\hat{B}_1 + \hat{X}_2\hat{B}_2 + \dots + \hat{E}$$

أما إذا كانت هذه العلاقة غير خطية فيتخذ هذا النموذج صورة معادلة الارتباط والانحدار المتعدد غير المستقيم على الصورة العامة التالية:

$$\hat{Y} = \hat{B} + \hat{X}_1\hat{B}_1 + \hat{X}_2\hat{B}_2 + \hat{X}_1\hat{X}_2\hat{B}_3 + \hat{X}_1\hat{X}_2\hat{X}_3\hat{B}_4 + \dots + \hat{E}$$

حيث أن

$$X_1 = \text{محصلة المتغيرات السببية}$$

$$X_2 = \text{محصلة المتغيرات الوسطية}$$

$$Y = \text{محصلة متغيرات النتيجة النهائية ممثلة بقيمة الخدمات المتوقعة من الموارد}$$

البشرية.

$$B = \text{الحد الثابت} \quad E = \text{المتغير العشوائي}$$

ويلاحظ أن هذا النموذج حدد لتقدير التعديل وليس لتقدير القيمة الموجودة في المنظمة، وحدد للظروف التفاعلية ولم يتعامل مع القدرات الفردية ومع الأساس المعرفي المجسد في الموارد البشرية، وأن اعتماده علي التحليلات الإحصائية قد يكون عائقا عمليا وافترضه الضمني بالثبات خلال درجة من الصلة بالمتغيرات المعينة هو مجال اهتمام عرضة للانتقاد.

٤/٤/٢ نموذج ( ليكرت ) في قياس قيمة التغير في القدرة الإنتاجية للموارد البشرية :

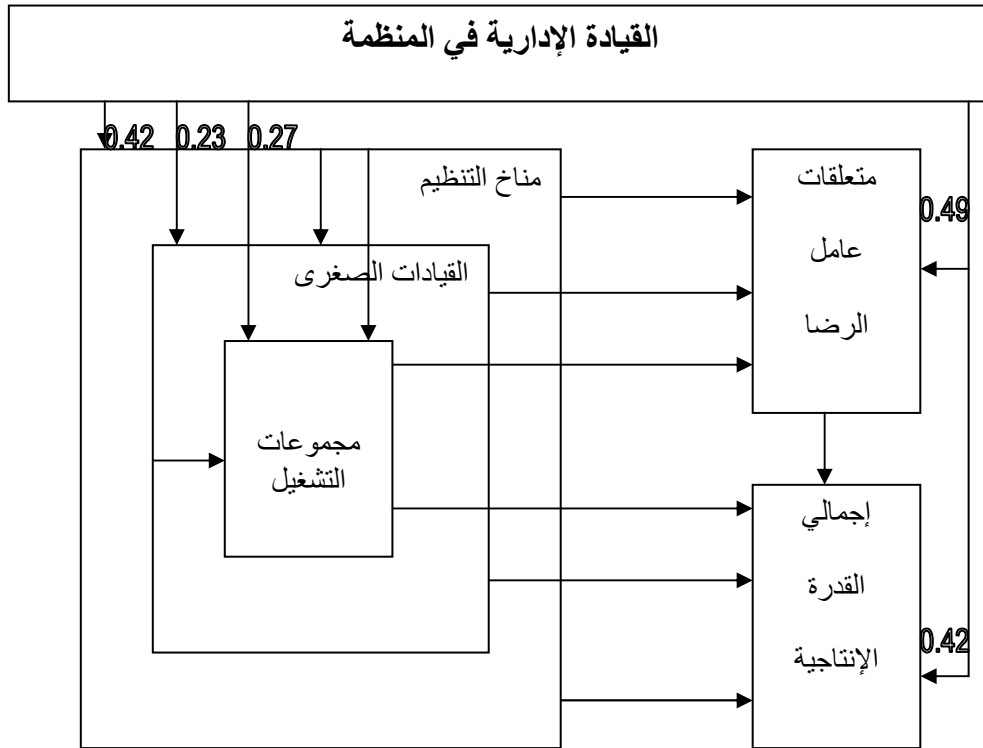
## Likert's Model: Measuring the Value of the Change in the Productive Capacity of Human Resources

في دراسة أخرى لاحقة عام ١٩٧٣ لنفس العالم ( ليكرت ) ، أشار إلي أنه يمكن قياس التغير في القدرة الإنتاجية للموارد البشرية بالتنظيم من فترة إلي أخرى باستخدام وحدة النقد، والتي يمكن رسمتها فتشير إلي التغيرات التي حدثت في قيمة الأصل البشري ، وذلك بالاعتماد علي نفس المتغيرات الأساسية الثلاثة السابق عرضها.

وقد استخدم تعبير " إجمالي القدرة الإنتاجية " ليشير به إلي البيانات المجمعة من قياسات الأداء العديدة كالإنتاجية والتكاليف والأرباح ، والذي يتأثر بمجموعة من العوامل بنسب معينة، ويوضحها الشكل رقم (٥-٤) الذي يعرض العلاقة بين التنظيم البشري المقاس وذلك الأداء، فيشير كل سهم بالرسم إلي القيمة النسبية للعلاقة الحادثة، وهذه القيمة تظهر بالقياس الإحصائي وتعتبر نسبة مبادلة بين المتغيرات، فعلى سبيل المثال تؤثر القيادة الإدارية في مناخ التنظيم بنسبة ٤٢% وعلي القيادات الصغرى بنسبة ٢٣% وعلي التشغيل ذاته بنسبة ٢٧% وهكذا.

شكل رقم ( ٥-٤ )

العلاقة بين قياس التنظيم البشري والأداء



(سلامة، نبيل، المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ١٩٩٩، ص ٢٠٠)

ويعتمد في هذا التحليل السلوكي علي القياس الدوري كمفتاح المتغيرات المعروفة، وللوصول إلي نتائج هذا القياس استخدم ( ليكرت ) أسلوب الاستقصاء القائم علي أسئلة تعكس عناصر ودقائق علاقات التنظيم والقيمة الشرطية لكل عنصر، فقد قسم الاستقصاء الذي أجراه إلي أربعة أقسام يتضمن كل قسم منها خمسة عناصر، وقد أجري الدراسة علي أربعة أنظمة إدارية مختلفة وتوصل إلي نفس النتيجة في إمكانية القياس حيث النظام المركزي البحث والنظام اللامركزي والنظام الذي يجمع المركزية واللامركزية والنظام الذي يقوم علي الأسس العلمية في الإدارة .

وقد أضاف ليكرت انه بعد إجراء هذا القياس السلوكي في التنظيم والوصول إلي نسب المتغيرات كما سبق يمكن قياس قيمة التغير في القدرة الإنتاجية للتنظيم البشري بوحدة النقد، وذلك عن طريق التنبؤ بمكاسب المنظمة المستقبلية، واعتمادا على الأهمية النسبية للمتغيرات النهائية التي عادة ما تمثل الأرباح، ثم برسمة هذه النتائج وإيجاد قيمتها الحالية الصافية يمكن الحصول على التغيرات النقدية التي حدثت في الأصول البشرية.

٤/٤/٣ نموذج محددات قيمة الفرد لفلامهولتز:

### **Flamholtz's Determinants of an Individual's Value to a Formal Organization Model**

لقد حاول فلامهولتز علي المستويين النظري والمفهومي، أن يعين التغيرات الأساسية التي تحدد قيمة فرد لمنظمة ما والعلاقات بين هذا التغيرات، ويعتبر أن تلك هي المحددات التي يمكن وضعها بصورة نقدية أو غير نقدية، ولقد طور فلامهولتز نموذجا يعتمد إلي حدا ما علي النموذج السابق (نموذج تقويم المكافآت المستقلة) وعلي اختبار حقلي مع شركة دولية رئيسة للمحاسبين القانونيين. (Falmholtz, 1972, p.257)

وهذا النموذج مبين في الشكل رقم (٦-٤) .



وكذلك يبين النموذج أن قيمة الفرد ليست مجرد دالة للصفات الفردية وإنما هي نتيجة مجموعة من المتغيرات المتداخلة الاقتصادية والاجتماعية والسيكولوجية، وعلى ذلك فإن قيمة الفرد هي دالة ليس فقط لمهاراته ومستوى نشاطه، ولكن أيضا لدور الفرد في المنظمة.

ويري مقترح هذا النموذج أنه يقيم كثيرا في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الموارد البشرية، وأيضا في تحقيق الرقابة علي الموارد البشرية للمنظمة والتقارير عنها، وأخيرا في تسهيل الوظائف الاجتماعية والرقابة عليها للمنظمات، فضلا عما تقدم فهو يمهّد الطريق للمحاسبين في قياس مثل هذه الأهداف السلوكية للمحاسبة عن الموارد البشرية .

ولكن ما يؤخذ عليه أنه عالج قيمة الفرد كظاهرة مستقلة، وعلى ذلك فهو لم يأخذ في اعتباره الاتجاهات الحركية للظاهرة التنظيمية - فعلي سبيل المثال قابلية الفرد للترقي لا يمكن تحديدها فقط بمهارات الفرد ومستوى نشاطه أو الخدمات المتوقعة منه ولكن أيضا بقابلية الآخرين لهذا الترقي - فضلا عن أنه لم يشرح قيمة مجاميع الأفراد في المنظمة بل ركز علي قيمة الفرد الواحد، وبخلاف هذا وذلك لم يشر إلي طريقة القياس المتبعة في المتغيرات السلوكية التي قدمها وهل ستكون في صورة نسبية كما في حالة ( ليكرت ) أم كمية أم قيمته.

وبالرغم من هذا المعوقات فإن النموذج يمدنا بإطار أساسي لتحليل وفهم طبيعة ومحددات قيمة الفرد للمنظمة، وبالتالي فهو يساهم في إيجاد نظرية لتقييم موارد التنظيم البشرية، وتبقي المشكلة أمام المحاسبين في كيفية قياس العلاقات السلوكية للبشر بالتنظيم وكيفية التعبير عنها، وخاصة تمثل متغيرا دائم الحركة من فترة زمنية لأخرى ومن مكان لأخر، الأمر الذي حدا بالمحاسبين إلي إهمال قياس قيمة الموارد البشرية في القوائم المنشورة حتى قريب، الأمر الذي لا يمنع من استمرار بعض الباحثين في محاولة القياس السلوكي غير النقدي للموارد البشرية مثل محاولة ( T.E. Gambling ) عام ١٩٧٤ - باستخدام النظام الديناميكي لمحاسبة الموارد البشرية .

**العرض الرياضي للنموذج: ( فلامهولتر، تعريب زايد، ١٩٩٢، ص ٢٥٨ )**

يمكن إعادة عرض النموذج في شكل معادلات جبرية كالآتي:

$$ERV = EVC \times P (R)$$

القيمة المتوقع تحقيقها = القيمة المشروطة المتوقعة × احتمال بقاء العضو

$$P (R) = - P (T)$$



احتمال بقاء العضو منتسبا = احتمال دوران العمل.

$$OCT = EVC - ERV$$

تكلفة الفرصة لدوران العمل = القيمة المتوقعة تحقيقها × احتمال بقاء العضو.

حيث:

$$EVR = \text{القيمة المتوقعة تحقيقها.}$$

$$ECV = \text{القيمة المشروطة المتوقعة.}$$

$$P(R) = \text{احتمال بقاء العضو منتسبا في المنظمة.}$$

$$P(T) = \text{احتمال دوران العمل.}$$

$$OCT = \text{تكلفة الفرصة لدوران العمل.}$$

ومن خلال استخدام هذه المتغيرات يمكن للمتخصص في الموارد البشرية أن يقوم بتحليل التكلفة والعائد للرقابة على دوران العمل، كذلك فإن النموذج يعطي إطارا كميًا يمكن أن يستخدم لتحليل التصرفات المختلفة المتعلقة بالموارد البشرية لتوضيح أثرها على قيمة الموارد البشرية.

ولاشك أن هذا الأسلوب السلوكي في القياس المحاسبي غير النقدي للموارد البشرية في المنظمة له دلالاته العديدة، وخاصة أن العلاقات السلوكية لها أهميتها في تحديد قيمة الموارد البشرية التي لا يمكن تجاهلها أو إنكارها، الأمر الذي أبعد المحاسبين عن قياسها لفترة طويلة، ولكن من ناحية أخرى لا يمكن الجزم بأن القياس النسبي للمتغيرات السلوكية بصفة دائمة أمر ميسور أو سهل، حقيقة انه هناك أسلوب الاستقصاء الآن - يساعد في ذلك وخاصة في ظل وجود استخدامات الحسابات الالكترونية، إلا انه يمكن القول بأن هل نفقات هذا الأجراء والمجهود المبذول فيه تعادل الفائدة المرجوة منه وخاصة أنه أسلوب إداري يتبع المحاسبة الإدارية، ولن تظهر نتائجه في القوائم المالية المنشورة التي تهتم القرار ؟ - ولكنه علي أي حال أسلوب قياس واتجاه محاسبي سلوكي لا يمكن تجاهله أو رفضه لمجرد الرفض، فهو له مزايا التي قد تفيد كثيرا كما سبق أوضحناه .

وأخيرا فإن المعالجات الواردة بالأدب المحاسبي تركز علي افتراض ضمني وهو أن رقما واحدا - التكلفة أو القيمة - Cost or Value - يمكن أن يكون نافعا لكل الأغراض، ويوجد هذا الاعتقاد في أغلب الأبحاث التي تعالج مشاكل قياس الأصول البشرية، حيث تناقش مزايا ومضار كل طريقة كما لو كانت طرق القياس هذه بدائل شاملة وأن أحدهما لا بد أن يمثل الأفضل . (نمر، ١٩٨٢، ص ٧١)

ولكن ينبغي التفرقة في هذا المجال بين محاسبة الموارد البشرية للتقارير الخارجية External Reports ، ومحاسبة الموارد البشرية للتقارير الداخلية Internal Reports ، حتى يمكن التعرف علي طرق القياس الملائمة في كل حالة.

فبالنسبة للتقارير الخارجية فإن الهدف هو قياس الأداء Performance Measurement ومسئولية المحاسب تكون محدودة فقط في المحاسبة عن ما حدث، وليس ما هو متوقع ، ومهمة مستخدمي القوائم المالية هي تعميم النتائج علي العمليات في المستقبل اعتمادا علي الموقف المالي المعلن للشركة ونتائج عملياتها، وبناء علي ذلك إذا توافرت الشروط اللازمة لمعالجة الأنفاق المرتبط بالعاملين كأصل من الأصول في المركز المالي يمكن اعتبار التكلفة التاريخية أساس مناسب لذلك.

أما فيما يتعلق بالتقارير الداخلية والتي تركز علي عملية اتخاذ القرارات Making Decisions بناء علي التوقعات عن العملية في المستقبل ، فإن البيانات التاريخية تكون مفيدة ويتعين في هذه الحالة مراعاة ما يلي:

١- ضرورة وجود علاقة وثيقة بين القرارات المراد اتخاذها وطرق القياس، حيث لا يمكن اتخاذ أي قرار داخلي دون قياس مناسب للعوامل المتضمنة في القرار إذا ما أريد للقرار أن يكون اقتصاديا.

٢- طرق القياس الملائمة لنوع معين من القرارات قد لا تكون كذلك بالنسبة لقرارات أخرى، فطريقة قياس تكلفة الاستغناء عن أحد العاملين تعتبر قياسا مفيدا عند اتخاذ قرار الاستغناء، ومع ذلك فهذه التكلفة ليس بينها وبين القرارات الخاصة بالتعيين أو النقل أو التدريب أية علاقة، ومعني ذلك أنه بدون معرفة القرار المراد اتخاذه فإن أي محاولة للقياس لا تكون لها دلالة وستكون غير مرتبطة بالموضوع، أي أن أسلوب القياس المقترح لا يمكن أن يكون منفصلا عن الهدف من القرار والعوامل المؤثرة فيه.

## الفصل الخامس

# الدراسة التطبيقية والتحليل الإحصائي

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة واختبار الفرضيات.

## ٥/١ منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية "دراسة تطبيقية على كبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة، وسوف تعتمد الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

### ١-البيانات الأولية.

تم البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### ٢-البيانات الثانوية.

تمت مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة وكذلك مراجع أخرى وجد الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وقصد الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدثت في مجال الدراسة .

## ٥/٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئات متخذي القرارات ( أعضاء مجلس الإدارة، المدراء الإداريون، المدراء الماليون، رؤساء أقسام المحاسبة، الموظفون ) في كبرى الشركات المساهمة

الخصوصية العاملة في قطاع غزة البالغ عددها ١٨٢ شركة ، (دليل الغرفة التجارية لمحافظة قطاع غزة ٢٠٠٧ )، وتم اختيار عينة من الشركات التي تستخدم (١٠) مستخدمين فأكثر ويبلغ رأسمالها مائة ألف دولار فأكثر حيث بلغ عددها ١٠٠ شركة، أي ما يمثل أكثر من ٥٠% من مجتمع الدراسة، بحيث تتوزع عينة الدراسة على مختلف قطاعات الأعمال الخدمية والصناعية والتجارية والإنشائية والتكنولوجية.

وقد تم توزيع ١٢٥ استبانة على أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد ١٠٨ استبانة (٨٦,٤%)، وبعد تفحص الاستبانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة ١٠٨ استبانة.

### ٥/٣ خصائص عينة الدراسة

#### ٥/٣/١ معلومات تتعلق بالشركة

##### ١. مدة مزاولة الشركة نشاطها

يبين جدول رقم (٥-١) أن ١٣,٠% من الشركات مدة مزاولتها لنشاطاتها أقل من ٥ سنوات، و ٢٩,٦% من الشركات مدة مزاولتها لنشاطاتها تتراوح بين ٥-أقل من ١٠ سنوات، و ٣١,٥% من الشركات مدة مزاولتها لنشاطاتها يتراوح بين ١٠-١٥ سنة، و ٢٥,٩% من الشركات مدة مزاولتها لنشاطاتها يبلغ أكثر من ١٥ سنة.

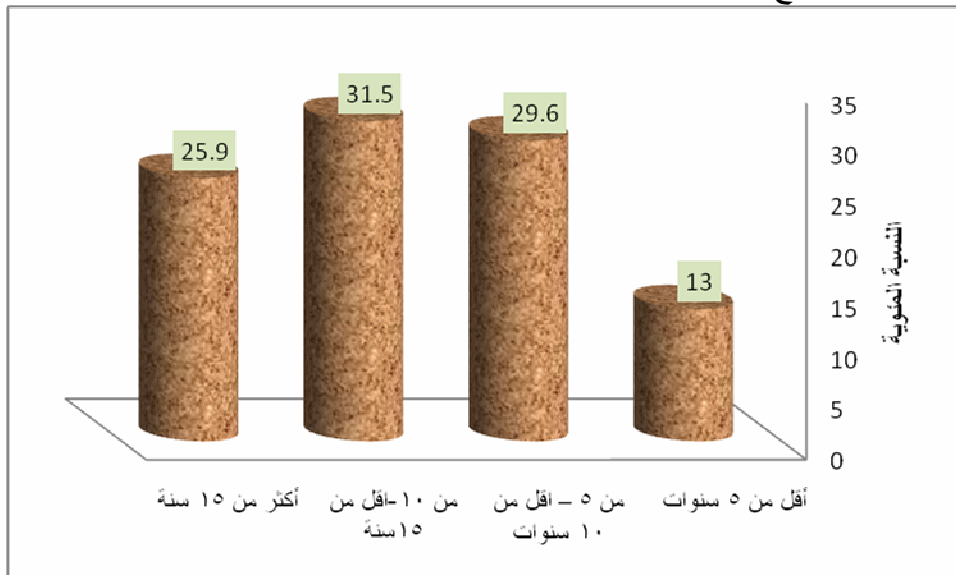
#### جدول رقم (٥-١)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة مزاولة الشركة نشاطها

النسبة المئوية	التكرار	مدة مزاولة الشركة نشاطها
١٣,٠	١٤	أقل من ٥ سنوات
٢٩,٦	٣٢	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات
٣١,٥	٣٤	من ١٠-أقل من ١٥ سنة
٢٥,٩	٢٨	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

#### شكل رقم (٥-١)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة مزاولة الشركة نشاطها



## ٢. إجمالي عدد العاملين في الشركة

يبين جدول رقم (٢-٥) أن ٦٦,٧% من الشركات يبلغ متوسط عدد العاملين فيها من ١٠ - ٢٥ عامل، و ٢٧,٨% من الشركات يتراوح متوسط عدد عمالها بين ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل، و ٥,٦% من الشركات يبلغ متوسط عدد العمال في الشركات أكثر من ٤٠ عامل.

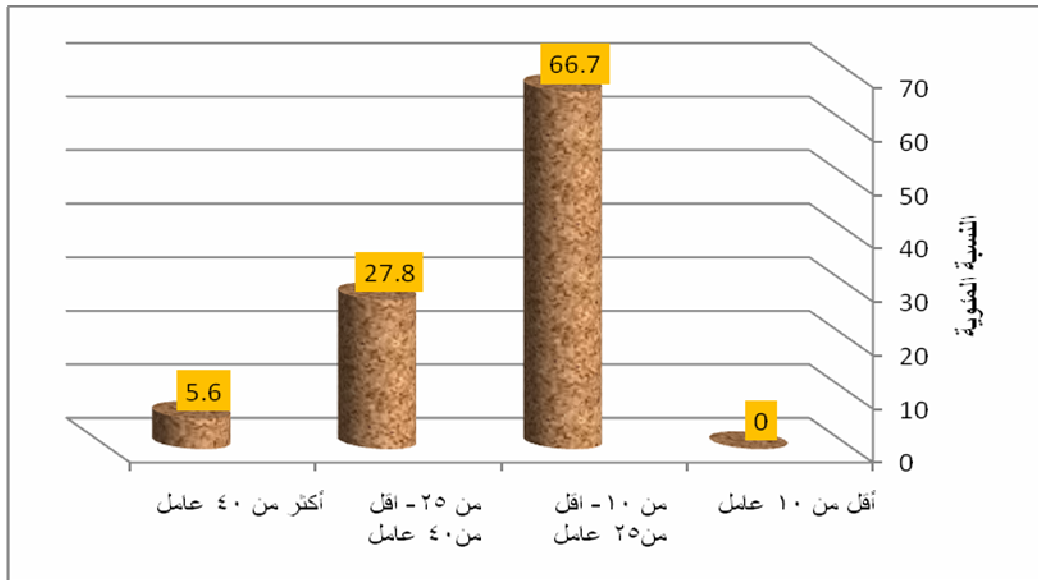
### جدول رقم (٢-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين في الشركة

النسبة المئوية	التكرار	إجمالي عدد العاملين في الشركة
٦٦,٧	٧٢	من ١٠ - أقل من ٢٥ عامل
٢٧,٨	٣٠	من ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل
٥,٦	٦	أكثر من ٤٠ عامل
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

### شكل رقم (٢-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين في الشركة



### ٣. نوع نشاط الشركة

يبين جدول رقم (٣-٥) أن ١٩,٤٧% من الشركات نوع نشاط الشركة لديهم " تجاري " ، و ٢٠,٠١% من الشركات نوع نشاط الشركة لديهم " صناعي " ، و ١٥,٩٣% من الشركات نوع نشاط الشركة لديهم " خدماتية " ، و ٢٠,٣٥% من الشركات نوع نشاط الشركة لديهم " مقاولات " ، و ٢١,٢٤% من الشركات نوع نشاط الشركة لديهم " تكنولوجيا " ، ومن الملاحظ أن بعض الشركات ويبلغ عددها خمس شركات لها طبيعة نشاط مزدوج مثل ( تجاري وصناعي ) ، لذا كان مجموع التكرار في الجدول رقم (٣-٥) هو ١١٣ بزيادة قدرها خمسة تكرارات.

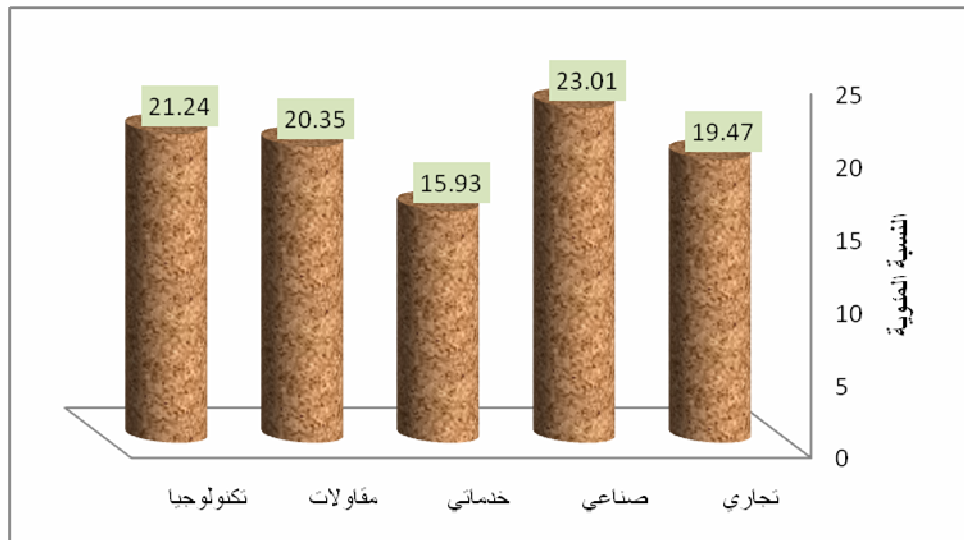
#### جدول رقم (٣-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة

النسبة المئوية	التكرار	نوع نشاط الشركة
١٩,٤٧	٢٢	تجاري
٢٣,٠١	٢٦	صناعي
١٥,٩٣	١٨	خدماتي
٢٠,٣٥	٢٣	مقاولات
٢٠,٢٤	٢٤	تكنولوجيا
١٠٠,٠٠	١١٣	المجموع

#### شكل رقم (٣-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة





#### ٤. رأس مال الشركة

يبين جدول رقم (٤-٥) أن ٤٧,٢% من الشركات يتراوح رأس مالها من \$١٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$٥٠٠٠٠٠٠، و ٣٦,١% من الشركات يتراوح رأس مالها من \$٥٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$١٠٠٠٠٠٠٠، و ١٦,٧% من الشركات يتراوح رأس مالها مليون \$ فأكثر.

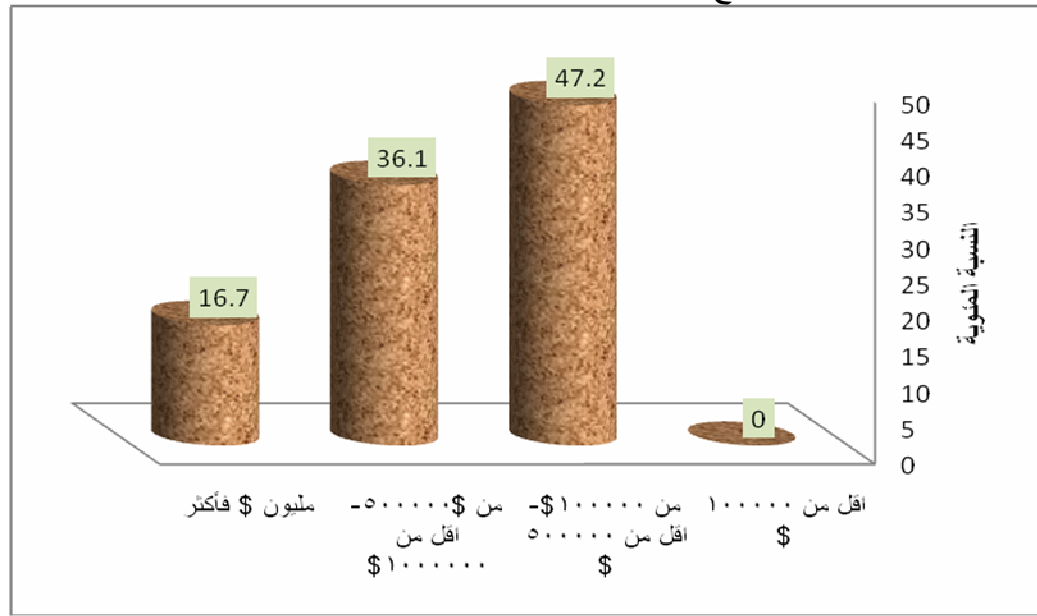
#### جدول رقم (٤-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأس مال الشركة

النسبة المئوية	التكرار	رأس مال الشركة
٤٧,٢	٥١	من \$١٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$٥٠٠٠٠٠٠
٣٦,١	٣٩	من \$٥٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$١٠٠٠٠٠٠٠
١٦,٧	١٨	مليون \$ فأكثر
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

#### شكل رقم (٤-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأس مال الشركة



٥/٣/٢ معلومات تتعلق بمتخذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.

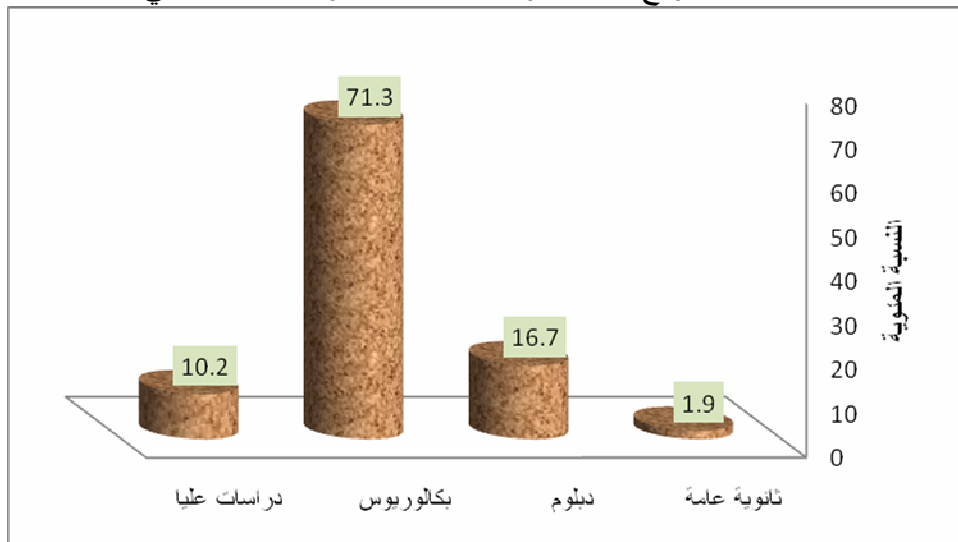
### ٥. المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (٥-٥) أن ١,٩% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ثانوية عامة"، و ١٦,٧% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم"، و ٧١,٣% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس"، و ١٠,٢% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دراسات عليا".

جدول رقم (٥-٥)  
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
٠,٠	٠	دون ثانوية
١,٩	٢	ثانوية عامة
١٦,٧	١٨	دبلوم
٧١,٣	٧٧	بكالوريوس
١٠,٢	١١	دراسات عليا
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

شكل رقم (٥-٥)  
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



## ٦. التخصص العلمي

يبين جدول رقم (٦-٥) أن ٦٧,٦% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي " تجارة" ، و ١١,١% ن ٦٧,٦% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي " هندسة"، و ١٣,٠% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي " حاسوب"، و ٨,٣% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي " تخصصات أخرى".

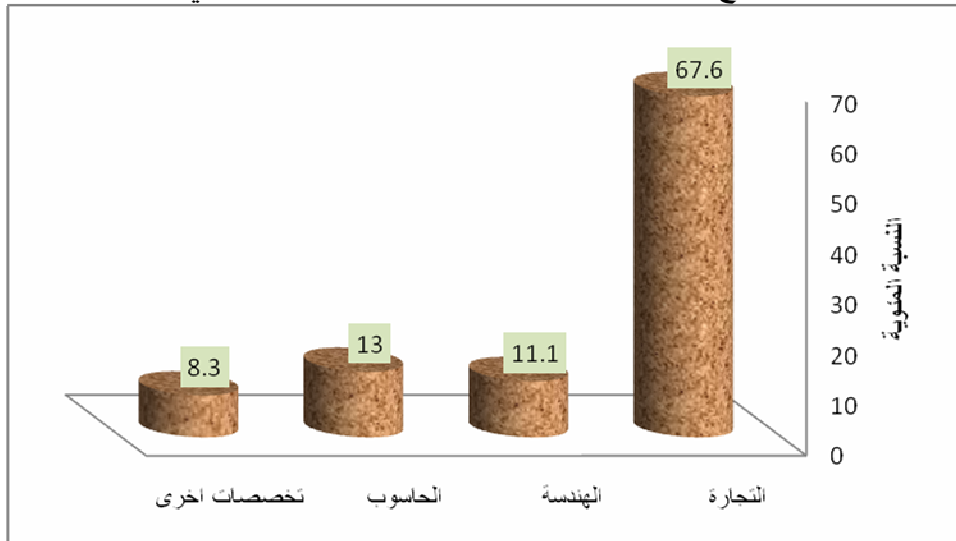
### جدول رقم (٦-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
التجارة	٧٣	٦٧,٦
الهندسة	١٢	١١,١
الحاسوب	١٤	١٣,٠
تخصصات أخرى	٩	٨,٣
المجموع	١٠٨	١٠٠,٠

### شكل رقم (٦-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



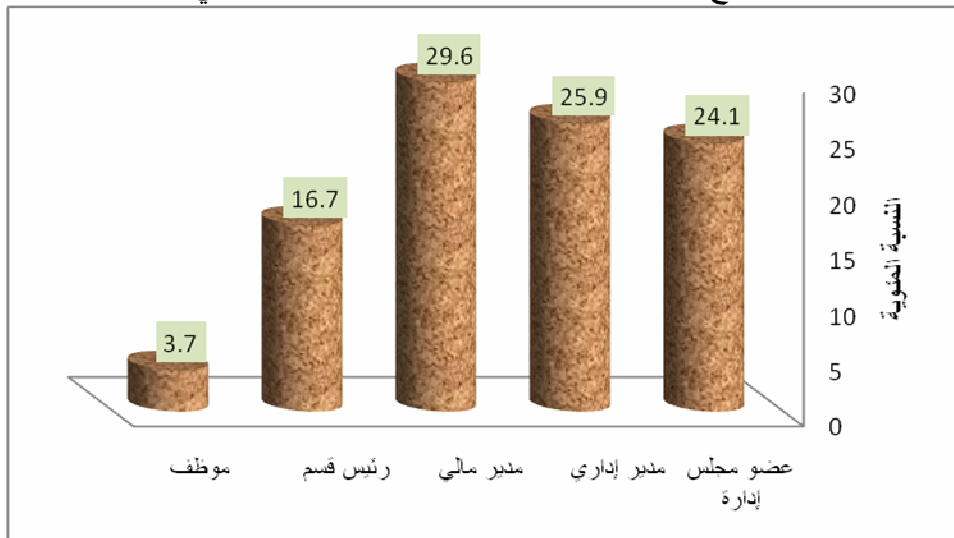
## ٧- المركز الوظيفي

يبين جدول رقم (٧-٥) أن ٢٤,١% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " عضو مجلس إدارة"، و ٢٥,٩% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " مدير إداري"، و ٢٩,٦% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " مدير مالي"، و ١٦,٧% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " رئيس قسم"، و ٣,٧% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي " وظائف أخرى".

جدول رقم (٧-٥)  
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
٢٤,١	٢٦	عضو مجلس إدارة
٢٥,٩	٢٨	مدير إداري
٢٩,٦	٣٢	مدير مالي
١٦,٧	١٨	رئيس قسم
٣,٧	٤	موظف
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

شكل رقم (٧-٥)  
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



## ٨. سنوات الخبرة

يبين جدول رقم (٨-٥) أن ١,٩% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من ٥ سنوات، و ٢٦,٩% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين ٥-أقل من ١٠ سنوات، و ٤٠,٧% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين ١٠-أقل من ١٥ سنة، و ٣٠,٦% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من ١٥ سنة.

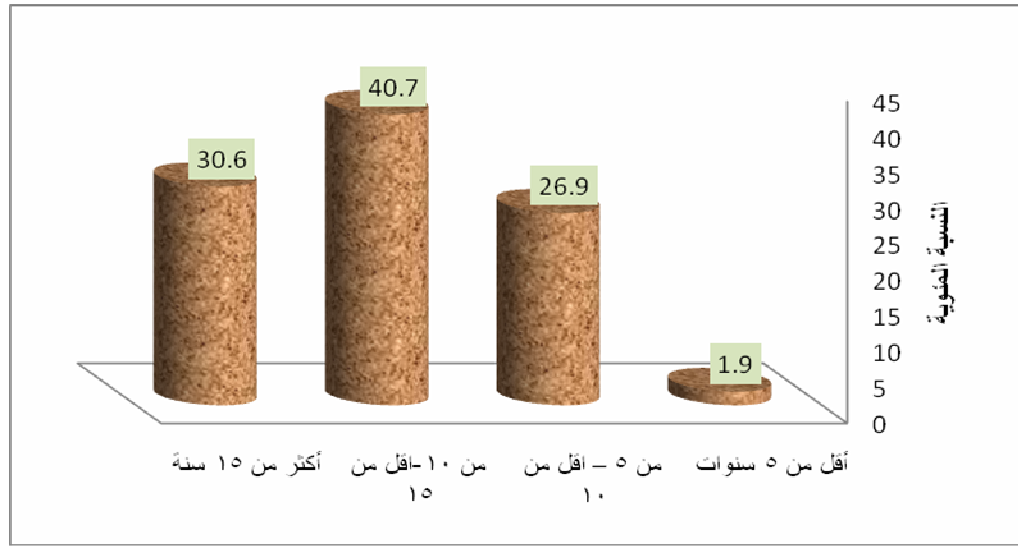
جدول رقم (٨-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
١,٩	٢	أقل من ٥ سنوات
٢٦,٩	٢٩	من ٥ - أقل من ١٠
٤٠,٧	٤٤	من ١٠-أقل من ١٥
٣٠,٦	٣٣	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠,٠	١٠٨	المجموع

شكل رقم (٨-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



## ٩. العمر

يبين جدول رقم (٩-٥) أن ١٣,٩% من عينة الدراسة بلغ متوسط أعمارهم أقل من ٣٠ سنة، و ٣٥,٢% من عينة الدراسة تراوح متوسط أعمارهم من ٣٠ سنة إلى أقل من ٤٠ سنة، و ٤٢,٦% من عينة الدراسة تراوح متوسط أعمارهم من ٤٠ سنة إلى أقل من ٥٠ سنة، و ٨,٣% من عينة الدراسة بلغ متوسط أعمارهم ٥٠ سنة فأكثر.

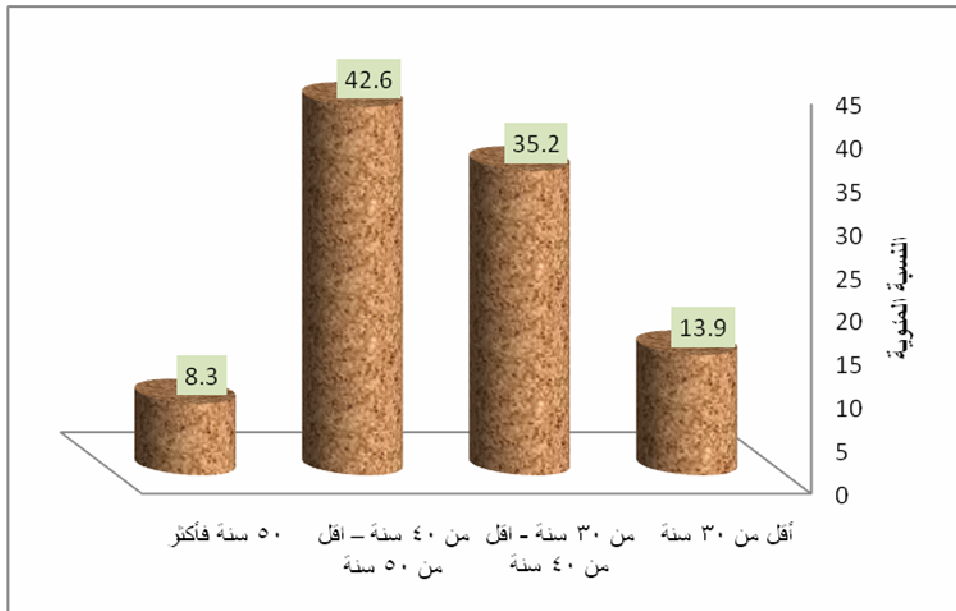
### جدول رقم (٩-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٣٠ سنة	١٥	١٣,٩
من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	٣٨	٣٥,٢
من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	٤٦	٤٢,٦
٥٠ سنة فأكثر	٩	٨,٣
المجموع	١٠٨	١٠٠,٠

### شكل رقم (٩-٥)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



## ٥/٤ أداة الدراسة

تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- ١- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- ٢- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- ٣- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- ٤- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- ٥- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- ٦- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين، كما يلي:

**الجزء الأول:** ويتناول البيانات الشخصية المتعلقة بالمبحوثين والمعلومات المتعلقة بالشركات ويبلغ عددها ٩ فقرات.

**الجزء الثاني:** وقد اشتمل على خمسة مجالات هي:

- **المحور الأول:** يناقش مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية، ويشتمل هذا المحور على (٩) فقرات.
- **المحور الثاني:** يناقش مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، ويشتمل هذا المحور على (٩) فقرات.
- **المحور الثالث:** يناقش مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، ويشتمل هذا المحور على (٨) فقرات.
- **المحور الرابع:** يناقش مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول، ويشتمل هذا المحور على (٧) فقرات.
- **المحور الخامس:** يناقش تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية، ويشتمل هذا المحور على (١٠) فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

التصنيف	أوافق بدرجة كبيرة جدا	أوافق بدرجة كبيرة	محايد	لا أوافق بدرجة كبيرة	لا أوافق بدرجة كبيرة جدا
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

## ٥/٥ صدق وثبات الاستبانة

تم القيام بإجراءات تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها كالتالي:  
صدق فقرات الاستبانة : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

### ٥/٥/١ صدق الاستبانة

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (٨) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

### ٥/٥/٢ صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على العينة الاستطلاعية البالغة ٢٥ مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له.

#### ١- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

(مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية)

جدول رقم (١٠-٥) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.



جدول رقم (١٠-٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.002	0.591	يعد مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى الشركة.	١
0.041	0.412	يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية.	٢
0.002	0.583	يمثل العاملون في الشركة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها.	٣
0.014	0.485	تتظر الشركة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة.	٤
0.005	0.546	تقوم الشركة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للشركة ومستوى إبداعهم.	٥
0.004	0.549	تتقبل الشركة تحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية.	٦
0.003	0.570	يوجد اهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية.	٧
0.017	0.474	تشجع الشركة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل.	٨
0.021	0.458	التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الشركة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية.	٩

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦.

٢- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

(مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية)

جدول رقم (١١-٥) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١١-٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.001	0.614	تهتم الشركة بالبيانات الخاصة بالموظفين بصفتهم موارد ذات قيمة.	١
0.000	0.779	تعلم الشركة على توثيق وتسجيل بيانات الموارد البشرية.	٢
0.000	0.836	تتبع الشركة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٣
0.000	0.872	تقوم الشركة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٤
0.000	0.816	يتوفر لدى الشركة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير البيانات اللازمة.	٥
0.000	0.754	تقوم الشركة بإجراء القياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة.	٦
0.000	0.793	تهتم الشركة بقياس وتقييم أثر التدريب على أداء الموظفين.	٧
0.004	0.549	تسعى الشركة إلى قياس الموارد البشرية بغرض الوقوف على تحديد العائد والتكلفة للموارد البشرية بدقة.	٨
0.000	0.845	لا تواجه الشركة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.	٩

قيمة  $t$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦

٣- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث  
(مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية)

جدول رقم (١٢-٥) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وكذلك قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٢-٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.006	0.535	تحقق الشركة بعض من المزايا والمنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.	١
0.041	0.412	الإفصاح عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في القوائم المالية يحقق مزايا وفوائد على الشركة.	٢
0.000	0.660	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية.	٣
0.001	0.632	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية والملائمة.	٤
0.009	0.514	الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم موقف الشركة التنافسي في السوق.	٥
0.018	0.470	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة الشركة الكلية.	٦
0.024	0.450	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل.	٧
0.008	0.520	تؤيد الشركة مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية.	٨

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦.

٤- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول)

جدول رقم (١٣-٥) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٣-٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.814	يوجد اهتمام من قبل الشركة لمعرفة وتحديد قيمة استثماراتها في الموارد البشرية	١
0.000	0.832	تنظر الشركة إلى مواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.	٢
0.000	0.815	تقوم الشركة بالتفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.	٣
0.000	0.774	تنفق الشركة مصاريف لها منافع مستقبلية يمتد أثرها إلى دورات محاسبية مقبلة.	٤
0.006	0.535	ترى الشركة ضرورة توزيع نفقات الموارد البشرية الاستثمارية على السنوات المستفيدة.	٥
0.000	0.869	الشركة على استعداد لتحمل نفقات إضافية في سبيل رفع القيمة الاقتصادية للموظف.	٦
0.000	0.728	هناك صعوبات تواجه الشركة في اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصل من الأصول.	٧

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦

٥- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس

(تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية)

جدول رقم (١٤-٥) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وكذلك قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ والتي تساوي ٠,٣٩٦، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٤-٥)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.005	0.540	تساعد بيانات الموارد البشرية في دعم قرارات التوظيف والتعيين.	١
0.005	0.540	تأخذ الشركة بعين الاعتبار بيانات الموارد البشرية عند اتخاذ قرار الاستغناء والإحلال.	٢
0.000	0.675	تمثل بيانات الموارد البشرية الأساس في قرار استقطاب الأفراد المدربين والمؤهلين.	٣
0.001	0.613	تقدم محاسبة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت.	٤
0.001	0.625	تساهم معلومات الموارد البشرية في رسم وتخطيط سياسات الأجور والرواتب.	٥
0.002	0.591	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية.	٦
0.042	0.410	وجود معلومات عن الموارد البشرية يوفر إمكانية تحديد أفضل الفرص والبدائل الخاصة بالموارد البشرية مما يقلل التكلفة.	٧
0.042	0.409	يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في الشركة.	٨
0.008	0.515	تساعد محاسبة الموارد البشرية في الرقابة على نفقات الأفراد، وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.	٩
0.034	0.425	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.	١٠

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٣ تساوي ٠,٣٩٦

٥/٥/٣ الصدق البنائي لمجالات الاستبانة

يبين جدول رقم (١٥-٥) مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (٠,٠٥).

جدول رقم (١٥-٥)  
الصدق البنائي لمجالات الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	0.707	0.000
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	0.960	0.000
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	0.467	0.019
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	0.825	0.000
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	0.829	0.000

قيمة  $t$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٧ تساوي ٠,٣٦٧

#### ٥/٥/٤ ثبات الاستبانة Reliability:

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

#### ١- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r2}{r+1}$$

حيث  $r$  معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (١٦-٥) أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبانة.

جدول رقم (١٦-٥)  
معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	0.7519	0.8584	0.000
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	0.6959	0.8207	0.000
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	0.7118	0.8316	0.000
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	0.7395	0.8503	0.000
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	0.7862	0.8803	0.000
	<b>جميع الفقرات</b>	<b>0.7460</b>	<b>0.8545</b>	<b>0.000</b>

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٧ تساوي ٠,٣٦٧

## ٢- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (١٧-٥) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة.

جدول رقم (١٧-٥)  
معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	9	0.8755
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	9	0.8349
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	8	0.8765
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	7	0.8994
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	10	0.9346
	<b>جميع الفقرات</b>	<b>43</b>	<b>0.8979</b>

## ٥/٥/٥ اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم إجراء اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

ويوضح الجدول رقم (٥-١٨) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم اكبر من ٠,٠٥ (  $sig. > 0.05$  ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (٥-١٨)

### اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	9	1.299	0.068
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	9	0.852	0.463
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	8	1.206	0.109
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	7	1.127	0.158
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	10	0.704	0.704
	جميع الفقرات	43	0.641	0.805



## ٥/٦ تحليل واختبار فقرات وفرضيات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T test ) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 (أو مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اكبر من ٦٠ % )، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98- (أو مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اقل من ٦٠ % )، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية لها اكبر من ٠,٠٥.

### ٥/٦/١ اختبار الفرضية الأولى

لا يوجد إدراك لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

### تحليل فقرات المحور الأول

(مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية)

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٩-٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:
- ١-الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يعد مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى الشركة " 65.19%.
  - ٢- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية " 79.44% .
  - ٣- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يمثل العاملون في الشركة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها " 80.19%.
  - ٤- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تنتظر الشركة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة " 71.30%.
  - ٥-الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تقوم الشركة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للشركة ومستوى إبداعهم " 69.63%.
  - ٦-الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "تتقبل الشركة تحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة" 62.22%.

- ٧- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "يوجد اهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية " 65.74%.
- ٨-الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تشجع الشركة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل " 68.33%.
- ٩- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الشركة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية " 83.15 % .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية) تساوي ٣,٥٨، و الوزن النسبي يساوي ٧١,٦٩% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة تساوي ١٢,٩١٤ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٩، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية مما يدل على أنه يوجد إدراك لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

## جدول رقم (١٩-٥)

تحليل فقرات المحور الأول (مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مستوى
0.045	2.029	65.19	1.328	3.26	يعد مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى الشركة.	١
0.000	11.210	79.44	0.901	3.97	يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية.	٢
0.000	11.768	80.19	0.891	4.01	يمثل العاملون في الشركة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها.	٣
0.000	5.723	71.30	1.026	3.56	تنظر الشركة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة.	٤
0.000	4.870	69.63	1.027	3.48	تقوم الشركة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للشركة ومستوى إبداعهم.	٥
0.267	1.115	62.22	1.035	3.11	تقبل الشركة تحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية.	٦
0.007	2.726	65.74	1.094	3.29	يوجد اهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية.	٧
0.000	4.018	68.33	1.078	3.42	تشجع الشركة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل.	٨
0.000	13.391	83.15	0.898	4.16	التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الشركة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية.	٩
<b>0.000</b>	<b>12.914</b>	<b>71.69</b>	<b>0.470</b>	<b>3.58</b>	<b>جميع الفقرات</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

### ٥/٦/٢ اختبار الفرضية الثانية

لا تحظى عملية قياس الموارد البشرية باهتمام متخذي القرارات في الشركات المساهمة في

قطاع غزة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

### تحليل فقرات المحور الثاني

(مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٠-٥) والذي يبين آراء أفراد

عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية) مرتبة

حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

- ١- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تهتم الشركة بالبيانات الخاصة بالموظفين بصفتهم موارد ذات قيمة " 66.67%.
- ٢- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تعمل الشركة على توثيق وتسجيل بيانات الموارد البشرية " 58.52%.
- ٣- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تتبع الشركة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية " 44.81%.
- ٤- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تقوم الشركة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية " 46.30%.
- ٥- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يتوفر لدى الشركة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير البيانات اللازمة. " 57.96%.
- ٦- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تقوم الشركة بإجراء القياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة " 71.30%.
- ٧- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تهتم الشركة بقياس وتقييم أثر التدريب على أداء الموظفين " 48.04%.
- ٨- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تسعى الشركة إلى قياس الموارد البشرية بغرض الوقوف على تحديد العائد والتكلفة للموارد البشرية بدقة " 66.67%.
- ٩- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " لا تواجه الشركة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية " 44.81%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية) تساوي ٢,٨١، والوزن النسبي يساوي ٥٦,١٥% وهي أقل من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة -٢,٨٦٥ وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٨، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٥ وهي أقل من ٠,٠٥ وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية مما يدل على أن عملية قياس الموارد البشرية لا تحظى باهتمام متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

جدول رقم (٢٠-٥)

تحليل فقرات المحور الثاني (مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مستوى
0.001	3.480	66.67	0.995	3.33	تهتم الشركة بالبيانات الخاصة بالموظفين بصفتهم موارد ذات قيمة.	١
0.513	-0.656	58.52	1.174	2.93	تعمل الشركة على توثيق وتسجيل بيانات الموارد البشرية.	٢
0.000	-7.166	44.81	1.101	2.24	تتبع الشركة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٣
0.000	-6.920	46.30	1.029	2.31	تقوم الشركة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٤
0.276	-1.096	57.96	0.966	2.90	يتوفر لدى الشركة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير البيانات اللازمة.	٥
0.000	6.311	71.30	0.930	3.56	تقوم الشركة بإجراء القياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة.	٦
0.000	-5.681	48.04	1.089	2.40	تهتم الشركة بقياس وتقييم أثر التدريب على أداء الموظفين.	٧
0.001	3.299	66.67	1.050	3.33	تسعى الشركة إلى قياس الموارد البشرية بغرض الوقوف على تحديد العائد والتكلفة للموارد البشرية بدقة.	٨
0.000	-8.092	44.81	0.975	2.24	لا تواجه الشركة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.	٩
<b>0.005</b>	<b>-2.865</b>	<b>56.15</b>	<b>0.697</b>	<b>2.81</b>	<b>جميع الفقرات</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

لا تولي الإدارة في الشركات المساهمة في قطاع غزة أهمية لعملية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

تحليل فقرات المحور الثالث: (مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢١-٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

١- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "تحقق الشركة بعض من المزايا والمنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية" 70.00%.

٢- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "الإفصاح عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في القوائم المالية يحقق مزايا وفوائد على الشركة" 61.85%.

٣- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصادقية للقوائم المالية" 78.15%.

٤- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية والملائمة" 72.04%.

٥- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم موقف الشركة التنافسي في السوق" 78.33%.

٦- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة الشركة الكلية" 47.59%.

٧- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل" 80.19%.

٨- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة "تؤيد الشركة مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية" 80.37%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية) تساوي ٣,٥٥، والوزن النسبي يساوي ٧١,٠٦% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة ١٠,٠٥٢ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٩، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية مما يدل على أن الإدارة في الشركات المساهمة في قطاع غزة تولي أهمية

عملية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

جدول رقم (٢١-٥)

تحليل فقرات المحور الثالث (مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	4.807	70.00	1.081	3.50	تحقق الشركة بعض من المزايا والمنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.	١
0.414	0.821	61.85	1.172	3.09	الإفصاح عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في القوائم المالية يحقق مزايا وفوائد على الشركة.	٢
0.000	12.482	78.15	0.756	3.91	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية.	٣
0.000	6.981	72.04	0.896	3.60	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية والملائمة.	٤
0.000	8.505	78.33	1.120	3.92	الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم موقف الشركة التنافسي في السوق.	٥
0.000	-6.495	47.59	0.993	2.38	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة الشركة الكلية.	٦
0.000	12.529	80.19	0.837	4.01	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل.	٧
0.000	11.295	80.37	0.937	4.02	تؤيد الشركة مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية .	٨
<b>0.000</b>	<b>10.052</b>	<b>71.06</b>	<b>0.572</b>	<b>3.55</b>	<b>جميع الفقرات</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

#### ٥/٦/٤ اختبار الفرضية الرابعة

لا تقوم الشركات المساهمة في قطاع غزة بإجراءات تأصيل نفقات وتكاليف الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تحليل فقرات المحور الرابع: (مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٢-٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

١- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يوجد اهتمام من قبل الشركة لمعرفة وتحديد قيمة استثمارات في الموارد البشرية " 59.26%.

٢- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تنظر الشركة إلى مواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها " 41.30%.

٣- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تقوم الشركة بالتفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية. " 60.00%.

٤- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تتفق الشركة مصاريف لها منافع مستقبلية يمتد أثرها إلى دورات محاسبية مقبلة. " 57.96%.

٥- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " ترى الشركة ضرورة توزيع نفقات الموارد البشرية الاستثمارية على السنوات المستفيدة " 66.11%.

٦- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " الشركة على استعداد لتحمل نفقات إضافية في سبيل رفع القيمة الاقتصادية للموظف " 53.52%.

٧- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " هناك صعوبات تواجه الشركة في اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصل من الأصول " 65.74%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول) تساوي ٢,٨٨، و الوزن النسبي يساوي ٥٧,٧٠ % وهي أقل من الوزن النسبي المحايد " ٦٠ % " وقيمة t المحسوبة -١,٧٣٥ وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -١,٩٩، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية مما يدل على أن الشركات المساهمة في قطاع غزة لا تقوم بإجراءات تأصيل نفقات وتكاليف الموارد البشرية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .



جدول رقم (٢٢-٥)

تحليل فقرات المحور الرابع (مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مستوى
0.691	-0.398	59.26	0.966	2.96	يوجد اهتمام من قبل الشركة لمعرفة وتحديد قيمة استثماراتنا في الموارد البشرية	١
0.000	-9.562	41.30	1.016	2.06	تنظر الشركة إلى مواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.	٢
1.000	0.000	60.00	1.347	3.00	تقوم الشركة بالتفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.	٣
0.320	-1.000	57.96	1.058	2.90	تنفق الشركة مصاريف لها منافع مستقبلية يمتد أثرها إلى دورات محاسبية مقبلة.	٤
0.008	2.692	66.11	1.180	3.31	ترى الشركة ضرورة توزيع نفقات الموارد البشرية الاستثمارية على السنوات المستقبلية.	٥
0.001	-3.389	53.52	0.994	2.68	الشركة على استعداد لتحمل نفقات إضافية في سبيل رفع القيمة الاقتصادية للموظف.	٦
0.003	3.084	65.74	0.967	3.29	هناك صعوبات تواجه الشركة في اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصل من الأصول.	٧
<b>0.086</b>	<b>-1.735</b>	<b>57.70</b>	<b>0.689</b>	<b>2.88</b>	<b>جميع فقرات المحور</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

٥/٦/٥ اختبار الفرضية الخامسة

لا يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تحليل فقرات المحور الخامس: (تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٣-٥) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

- ١- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تساعد بيانات الموارد البشرية في دعم قرارات التوظيف والتعيين " 66.30%.
- ٢- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تأخذ الشركة بعين الاعتبار بيانات الموارد البشرية عند اتخاذ قرار الاستغناء والإحلال " 77.78%.
- ٣- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تمثل بيانات الموارد البشرية الأساس في قرار استقطاب الأفراد المدربين والمؤهلين " 66.30%.
- ٤- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تقدم محاسبة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت " 60.00%.
- ٥- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تساهم معلومات الموارد البشرية في رسم وتخطيط سياسات الأجور والرواتب " 66.48%.
- ٦- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية " 86.85%.
- ٧- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " وجود معلومات عن الموارد البشرية يوفر إمكانية تحديد أفضل الفرص والبدائل الخاصة بالموارد البشرية مما يقلل التكلفة " 76.67%.
- ٨- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في الشركة " 72.41%.
- ٩- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تساعد محاسبة الموارد البشرية في الرقابة على نفقات الأفراد، وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها " 85.74%.
- ١٠- الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في الفقرة " تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة " 73.70%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية) تساوي ٣,٦٦، و الوزن النسبي يساوي ٧٣,٢٢% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة ١٥,١١٩ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٩، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية مما يدل على أن القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

جدول رقم (٢٣-٥)

تحليل فقرات المحور الخامس (تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مستوى
0.011	2.601	66.30	1.258	3.31	تساعد بيانات الموارد البشرية في دعم قرارات التوظيف والتعيين.	١
0.000	9.083	77.78	1.017	3.89	تأخذ الشركة بعين الاعتبار بيانات الموارد البشرية عند اتخاذ قرار الاستغناء والإحلال.	٢
0.001	3.504	66.30	0.934	3.31	تمثل بيانات الموارد البشرية الأساس في قرار استقطاب الأفراد المدربين والمؤهلين.	٣
1.000	0.000	60.00	0.927	3.00	تقدم محاسبة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت.	٤
0.000	3.679	66.48	0.915	3.32	تساهم معلومات الموارد البشرية في رسم وتخطيط سياسات الأجور والرواتب.	٥
0.000	17.211	86.85	0.811	4.34	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية.	٦
0.000	11.286	76.67	0.767	3.83	وجود معلومات عن الموارد البشرية يوفر إمكانية تحديد أفضل الفرص والبدائل الخاصة بالموارد البشرية مما يقلل التكلفة.	٧
0.000	4.924	72.41	1.309	3.62	يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في الشركة.	٨
0.000	19.168	85.74	0.698	4.29	تساعد محاسبة الموارد البشرية في الرقابة على نفقات الأفراد، وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرنامج التدريب المرتبطة بها .	٩
0.000	7.392	73.70	0.963	3.69	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.	١٠
<b>0.000</b>	<b>15.119</b>	<b>73.22</b>	<b>0.454</b>	<b>3.66</b>	<b>جميع فقرات المحور</b>	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

٥/٦/٦ تحليل محاور الدراسة مجتمعة

يبين جدول رقم (٢٤-٥) أن المتوسط الحسابي لجميع مجالات الدراسة تساوي ٣,٣٢، و الوزن النسبي يساوي ٦٦,٤٠% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " ٦٠% " وقيمة t المحسوبة ٧,١٦٢ وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١,٩٨، و مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من

٠,٠٥ مما يدل على أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية على كبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة".

### جدول رقم (٢٤-٥) تحليل محاور الدراسة مجتمعة

المحور	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	3.58	0.470	71.69	12.914	0.000
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	2.81	0.697	56.15	-2.865	0.005
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	3.55	0.572	71.06	10.052	0.000
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	2.88	0.689	57.70	-1.735	0.086
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	3.66	0.454	73.22	15.119	0.000
	جميع المحاور	3.32	0.464	66.40	7.162	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "١٠٧" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ١,٩٨

### ٥/٦/٧ تحليل الفروق الإحصائية لآراء عينة الدراسة

قد تتأثر أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وما تحدثه من اثر على القرارات المالية ببعض الخصائص والصفات التي تتميز بها بعض الشركات ومتخذو القرارات فيها عن غيرهم من الشركات، و نتناول بالتحليل في هذا المقام العلاقة بين تلك الخصائص وأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وهي:-

١- مدة مزاوله الشركة لنشاطها ٢- عدد العاملين والموظفين في الشركة

٣- رأس مال الشركة ٤- المؤهل العلمي لمتخذ القرار ٥- التخصص العلمي

٦- المركز الوظيفي ٧- سنوات الخبرة ٨- سنوات العمر

وعلى هذا الأساس نضع عدة فرضيات لاختبار العلاقة مع كل متغير من المتغيرات السابقة .

## ٥/٦/٧/١ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بمدة مزاولة النشاط

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لمدة مزاولة الشركة نشاطها.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لمدة مزاولة الشركة نشاطها والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٥-٥) والذي يبين أن مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في كل من محاور الدراسة يعزى لمدة مزاولة الشركة نشاطها.

بصفة عامة يتبين أن قيمة  $F$  المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٥٢٨ وهي أقل من قيمة  $F$  الجدولية والتي تساوي ٢,٧٠ ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٦٦٤ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية** عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لمدة مزاولة الشركة نشاطها.

جدول رقم (٢٥-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير مدة مزاوله النشاط

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الدلالة	مستوى
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	0.198	3	0.065905	0.292	0.831
	داخل المجموعات	23.466	104	0.225632		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	0.550	3	0.183413	0.370	0.775
	داخل المجموعات	51.501	104	0.495203		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	0.284	3	0.094514	0.283	0.838
	داخل المجموعات	34.723	104	0.333873		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	0.752281	3	0.25076	0.521	0.669
	داخل المجموعات	50.08275	104	0.481565		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	1.017441	3	0.339147	1.673	0.177
	داخل المجموعات	21.07923	104	0.202685		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.345889	3	0.115296	0.528	0.664
	داخل المجموعات	22.72275	104	0.218488		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ١٠٤" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٠

٥/٦/٧/٢ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعدد العاملين

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لعدد العاملين في الشركة.

الاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لعدد العاملين في الشركة والنتائج مبيّنة في جدول رقم (٢٦-٥) والذي يبين النتائج التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية" يساوي ٠,٠٤١ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية يعزى لعدد العاملين في الشركة ويبين اختبار شفهي جدول رقم (٢٧-٥) أن الفروق بين فئتي " من ١٠- أقل من ٢٥ عامل " و " أكثر من ٤٠ عامل " ولصالح الفئة " أكثر من ٤٠ عامل " .

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول " يساوي ٠,٠٤٣ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول يعزى لعدد العاملين في الشركة ويبين اختبار شفهي جدول رقم (٢٧-٥) أن الفروق بين فئتي " من ١٠- أقل من ٢٥ عامل " و "أكثر من ٤٠ عامل " ولصالح الفئة " أكثر من ٤٠ عامل " .

- قيمة مستوى الدلالة لباقي لمحور الدراسة اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في " مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية ، مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية ، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية " يعزى لعدد العاملين في الشركة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٤,٤٤٦ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٣,٠٩ ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٠١٤ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لعدد العاملين في الشركة ويبين اختبار شفهي جدول رقم (٢٧-٥) أن الفروق بين فئتي " من ١٠- أقل من ٢٥ عامل " و " أكثر من ٤٠ عامل " ولصالح الفئة " أكثر من ٤٠ عامل " .

جدول رقم (٢٦-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير عدد العاملين في الشركة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	1.032	2	0.515975	2.394	0.096
	داخل المجموعات	22.632	105	0.215538		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	3.073	2	1.536382	3.294	0.041
	داخل المجموعات	48.979	105	0.466463		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	1.906	2	0.953096	3.023	0.053
	داخل المجموعات	33.100	105	0.31524		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	2.948243	2	1.474121	3.232	0.043
	داخل المجموعات	47.88679	105	0.456065		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	1.130472	2	0.565236	2.831	0.063
	داخل المجموعات	20.96619	105	0.199678		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحاور	بين المجموعات	1.801118	2	0.900559	4.446	0.014
	داخل المجموعات	21.26752	105	0.202548		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٢، ١٠٥" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٣,٠٩



### جدول رقم (٢٧-٥)

اختبار شففيه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير عدد العاملين بالشركة

المحور	الفروق	من ١٠ - أقل من ٢٥ عامل	من ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل	أكثر من ٤٠ عامل
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	من ١٠ - أقل من ٢٥ عامل		-0.271	-0.597*
	من ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل	0.271		-0.326
	أكثر من ٤٠ عامل	0.597*	0.326	
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	من ١٠ - أقل من ٢٥ عامل		-0.185	-0.681*
	من ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل	0.185		-0.495
	أكثر من ٤٠ عامل	0.681*	0.495	
جميع المحاور	من ١٠ - أقل من ٢٥ عامل		-0.214	-0.446*
	من ٢٥ - أقل من ٤٠ عامل	0.214		-0.233
	أكثر من ٤٠ عامل	0.446*	0.233	

### ٥/٦/٧/٣ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة برأس المال

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لرأس مال الشركة.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لرأس مال الشركة والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٨-٥) والذي يبين أن مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في كل من محاور الدراسة يعزى لرأس مال الشركة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٠,٥٨٢ وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٣,٠٩ ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٥٦١ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لرأس مال الشركة.

#### جدول رقم (٢٨-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير راس مال الشركة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	0.036	2	0.018071	0.080	0.923
	داخل المجموعات	23.627	105	0.225022		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	0.246	2	0.123078	0.249	0.780
	داخل المجموعات	51.805	105	0.493383		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	1.412	2	0.706017	2.207	0.115
	داخل المجموعات	33.594	105	0.319946		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	0.449403	2	0.224701	0.468	0.627
	داخل المجموعات	50.38563	105	0.479863		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	0.217893	2	0.108947	0.523	0.594
	داخل المجموعات	21.87877	105	0.208369		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.25292	2	0.12646	0.582	0.561
	داخل المجموعات	22.81572	105	0.217293		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٢، ١٠٥" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٣,٠٩

#### ٥/٦/٧/٤ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالمؤهل العلمي

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للمؤهل العلمي.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للمؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (٢٩-٥) والذي يبين النتائج التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية " يساوي ٠,٠٨٢ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية يعزى للمؤهل العلمي.

- قيمة مستوى الدلالة لبقية محاور الدراسة " مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية، مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول ، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية " اقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في تلك المحاور يعزى للمؤهل العلمي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٣٠-٥) أن الفروق بين الفئات المؤشرة بالرمز " \*".

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٤,١١١ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٠، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٠٠٨ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لعدد للمؤهل العلمي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٣٠-٥) أن الفروق بين فئتي " ثانوية عامة" و " الدراسات العليا" ولصالح الفئة " الدراسات العليا " .

جدول رقم (٢٩-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.003	5.023	0.998218	3	2.995	بين المجموعات	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية
		0.198739	104	20.669	داخل المجموعات	
			107	23.663	المجموع	
0.032	3.058	1.406239	3	4.219	بين المجموعات	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية
		0.459929	104	47.833	داخل المجموعات	
			107	52.051	المجموع	
0.082	2.297	0.725186	3	2.176	بين المجموعات	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
		0.315681	104	32.831	داخل المجموعات	
			107	35.006	المجموع	
0.029	3.129	1.402958	3	4.208874	بين المجموعات	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول
		0.448328	104	46.62616	داخل المجموعات	
			107	50.83503	المجموع	
0.038	2.907	0.569803	3	1.709408	بين المجموعات	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية
		0.196031	104	20.38726	داخل المجموعات	
			107	22.09667	المجموع	
0.008	4.111	0.815219	3	2.445658	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.198298	104	20.62298	داخل المجموعات	
			107	23.06864	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ١٠٤" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٠

جدول رقم (٣٠-٥)

اختبار شففيه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير المؤهل العلمي

المحور	الفروق	ثانوية عامة	دبلوم	بكالوريوس	دراسات عليا
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	ثانوية عامة		-0.068	-0.395	-0.677*
	دبلوم	0.068		-0.327	-0.609
	بكالوريوس	0.395	0.327		-0.281
	دراسات عليا	0.677*	0.609	0.281	
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	ثانوية عامة		-0.563	-0.828	-1.212*
	دبلوم	0.563		-0.266	-0.650
	بكالوريوس	0.828	0.266		-0.384
	دراسات عليا	1.212*	0.650	0.384	
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	ثانوية عامة		-0.929*	-0.831*	-1.351*
	دبلوم	0.929*		0.097	-0.422
	بكالوريوس	0.831*	-0.097		-0.519
	دراسات عليا	1.351*	0.422	0.519	
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	ثانوية عامة		0.111	0.011	-0.368
	دبلوم	-0.111		-0.100	-0.479*
	بكالوريوس	-0.011	0.100		-0.379
	دراسات عليا	0.368	0.479*	0.379	
جميع المحاور	ثانوية عامة		-0.361	-0.516	-0.883*
	دبلوم	0.361		-0.155	-0.522
	بكالوريوس	0.516	0.155		-0.367
	دراسات عليا	0.883*	0.522	0.367	

٥/٦/٧/٥ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالتخصص العلمي لمتخذ القرار

الفرضية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للتخصص العلمي.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للتخصص العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (٣١-٥) والذي يبين النتائج التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية " يساوي ٠,٠٤٦ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية يعزى للتخصص العلمي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٣٢-٥) أن الفروق بين فئتي " التجارة" و " التخصصات الأخرى" ولصالح الفئة " التخصصات الأخرى".

- قيمة مستوى الدلالة لباقي محاور الدراسة اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في " مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية " يعزى للتخصص العلمي.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ١,٦٨٢ وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٠، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,١٧٦ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للتخصص العلمي .

جدول رقم (٣١-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير التخصص العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	1.748	3	0.582655	2.765	0.046
	داخل المجموعات	21.916	104	0.210726		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	1.300	3	0.433284	0.888	0.450
	داخل المجموعات	50.752	104	0.487995		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	1.258	3	0.419289	1.292	0.281
	داخل المجموعات	33.748	104	0.324505		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	2.662691	3	0.887564	1.916	0.132
	داخل المجموعات	48.17234	104	0.463196		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	0.298327	3	0.099442	0.474	0.701
	داخل المجموعات	21.79834	104	0.209599		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحورات	بين المجموعات	1.067262	3	0.355754	1.682	0.176
	داخل المجموعات	22.00137	104	0.211552		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣، ١٠٤" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٠

جدول رقم (٣٢-٥)

اختبار شفبه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير التخصص العلمي

المحور	الفروق	التجارة	الهندسة	الحاسوب	أخرى
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	التجارة		-0.225	-0.264	-0.329*
	الهندسة	0.225		-0.040	-0.105
	الحاسوب	0.264	0.040		-0.065
	أخرى	0.329*	0.105	0.065	

## ٥/٦/٧/٦ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بالمركز الوظيفي لمتخذ القرار

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للمركز الوظيفي.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للمركز الوظيفي والنتائج مبينة في جدول رقم (٥-٣٣) والذي يبين النتائج التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية " يساوى ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية يعزى للمركز الوظيفي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٥-٣٤) أن الفروق بين الفئات المؤشرة بالرمز "\*" .

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية " يساوى ٠,٠٠٦ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية يعزى للمركز الوظيفي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٥-٣٤) أن الفروق بين الفئات المؤشرة بالرمز "\*" .

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية " يساوى ٠,٠١٣ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية يعزى للمركز الوظيفي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٥-٣٤) أن الفروق بين الفئات المؤشرة بالرمز "\*" .

- قيمة مستوى الدلالة لبقية محاور الدراسة " مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول ، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية " أكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في تلك المحاور يعزى للمركز الوظيفي.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٤,٨٤٧ وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٤٦، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور



تساوي ٠,٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للمركز الوظيفي ويبين اختبار شفيه جدول رقم (٣٤-٥) أن الفروق بين فئتي " رؤساء الأقسام " و " أعضاء مجلس الإدارة " ولصالح الفئة " أعضاء مجلس الإدارة " .

### جدول رقم (٣٣-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير المركز الوظيفي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F " الدلالة	مستوى الدلالة
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	4.807	4	1.201781	6.565	0.000
	داخل المجموعات	18.856	103	0.183071		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	6.811	4	1.702672	3.876	0.006
	داخل المجموعات	45.241	103	0.43923		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	4.037	4	1.009196	3.356	0.013
	داخل المجموعات	30.970	103	0.300676		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	4.359949	4	1.089987	2.416	0.053
	داخل المجموعات	46.47509	103	0.451214		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	1.802669	4	0.450667	2.287	0.065
	داخل المجموعات	20.294	103	0.197029		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحورات	بين المجموعات	3.654199	4	0.91355	4.847	0.001
	داخل المجموعات	19.41444	103	0.18849		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٤، ١٠٣" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٤٦

جدول رقم (٣٤-٥)  
اختبار شفويه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير المركز الوظيفي

المحور	الفروق	عضو مجلس إدارة	مدير إداري	مدير مالي	رئيس قسم	موظف
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	عضو مجلس إدارة		0.197	0.368	0.614	0.562
	مدير إداري	-0.197		0.171	0.418	0.365
	مدير مالي	-0.368	-0.171		0.247	0.194
	رئيس قسم	-0.614*	-0.418	-0.247		-0.052
	موظف	-0.562	-0.365	-0.194	0.052	
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	عضو مجلس إدارة		0.080	0.414	0.540*	0.966*
	مدير إداري	-0.080		0.333	0.459	0.885*
	مدير مالي	-0.414	-0.333		0.126	0.552*
	رئيس قسم	-0.540*	-0.459	-0.126		0.426
	موظف	-0.966*	-0.885*	-0.552*	-0.426	
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	عضو مجلس إدارة		0.112	0.274	0.560*	-0.058
	مدير إداري	-0.112		0.162	0.448	-0.170
	مدير مالي	-0.274	-0.162		0.286	-0.332
	رئيس قسم	-0.560*	-0.448	-0.286		-0.618
	موظف	0.058	0.170	0.332	0.618	
جميع المحاور	عضو مجلس إدارة		0.139	0.336	0.516*	0.466
	مدير إداري	-0.139		0.196	0.377	0.327
	مدير مالي	-0.336	-0.196		0.180	0.130
	رئيس قسم	-0.516*	-0.377	-0.180		-0.050
	موظف	-0.466	-0.327	-0.130	0.050	

#### ٥/٦/٧/٧ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعدد سنوات الخبرة

الفرضية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لسنوات الخبرة.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة

الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على

القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لسنوات الخبرة والنتائج مبينة

في جدول رقم (٣٥-٥) والذي يبين أن مستوى الدلالة لكل محور اكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في كل من محاور الدراسة يعزى لسنوات الخبرة. وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٢,٦٨٧ وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٠ ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٠٥٦ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى لسنوات الخبرة.

جدول رقم (٣٥-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير سنوات الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	بين المجموعات	1.694	3	0.564614	2.673	0.051
	داخل المجموعات	21.970	104	0.211246		
	المجموع	23.663	107			
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	3.214	3	1.071226	2.281	0.084
	داخل المجموعات	48.838	104	0.469593		
	المجموع	52.051	107			
مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	2.251	3	0.75021	2.382	0.074
	داخل المجموعات	32.756	104	0.314959		
	المجموع	35.006	107			
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	بين المجموعات	2.652667	3	0.884222	1.909	0.133
	داخل المجموعات	48.18237	104	0.463292		
	المجموع	50.83503	107			
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	بين المجموعات	1.490664	3	0.496888	2.508	0.063
	داخل المجموعات	20.606	104	0.198135		
	المجموع	22.09667	107			
جميع المحاور	بين المجموعات	1.71639	3	0.57213	87٦.2	6٠٥0.
	داخل المجموعات	21.35225	104	0.20531		
	المجموع	23.06864	107			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية ٣، ١٠٤ ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٠

## ٥/٦/٧/٨ تحليل الفروق الإحصائية الخاصة بعمر متخذ القرارات

**الفرضية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للعمر.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للعمر والنتائج مبينة في جدول رقم (٣٦-٥) والذي يبين النتائج التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لمحور " مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية " يساوي ٠,٠٦٩ وهي اكبر من ٠,٠٥ مما يعني عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية يعزى للعمر .

- قيمة مستوى الدلالة لباقي محاور الدراسة اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة في " مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية ، مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية ، مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول ، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية " يعزى للعمر ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٣٧-٥) أن الفروق بين الفئات المؤشرة بالرمز "\*" .

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي ٧,٢٥٩ وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي ٢,٧٠، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية لكبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة يعزى للعمر ويبين اختبار شففيه جدول رقم (٣٧-٥) أن الفروق بين الفئات " اقل من ٣٠ سنة" و " ٥٠ سنة فأكثر" ولصالح الفئة " ٥٠ سنة فأكثر " .

جدول رقم (٣٦-٥)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير العمر

مستوى الدلالة	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.000	6.500	1.245385	3	3.736	بين المجموعات	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية
		0.191609	104	19.927	داخل المجموعات	
			107	23.663	المجموع	
0.002	5.317	2.307081	3	6.921	بين المجموعات	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية
		0.433944	104	45.130	داخل المجموعات	
			107	52.051	المجموع	
0.069	2.435	0.765942	3	2.298	بين المجموعات	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
		0.314505	104	32.709	داخل المجموعات	
			107	35.006	المجموع	
0.013	3.766	1.660403	3	4.981209	بين المجموعات	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول
		0.440902	104	45.85382	داخل المجموعات	
			107	50.83503	المجموع	
0.001	6.287	1.130671	3	3.392012	بين المجموعات	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية
		0.179852	104	18.70465	داخل المجموعات	
			107	22.09667	المجموع	
0.000	7.259	1.331334	3	3.994001	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.18341	104	19.07464	داخل المجموعات	
			107	23.06864	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "٣"، "١٠٤" ومستوى دلالة ٠,٠٥ تساوي ٢,٧٠

جدول رقم (٣٧-٥)  
اختبار شفويه للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير للعمر

المحور	الفروق	أقل من ٣٠ سنة	من ٣٠ - أقل من ٤٠ سنة	من ٤٠ - أقل من ٥٠ سنة	٥٠ سنة فأكثر
مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	أقل من ٣٠ سنة		-0.284	-0.486*	-0.667*
	من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	0.284		-0.202	-0.383
	من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	0.486*	0.202		-0.181
	٥٠ سنة فأكثر	0.667*	0.383	0.181	
مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	أقل من ٣٠ سنة		-0.351	-0.650*	-0.889*
	من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	0.351		-0.299	-0.538
	من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	0.650*	0.299		-0.239
	٥٠ سنة فأكثر	0.889*	0.538	0.239	
مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	أقل من ٣٠ سنة		-0.158	-0.463	-0.730*
	من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	0.158		-0.305	-0.572*
	من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	0.463	0.305		-0.267
	٥٠ سنة فأكثر	0.730*	0.572*	0.267	
تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	أقل من ٣٠ سنة		-0.249	-0.373	-0.736*
	من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	0.249		-0.123	-0.486*
	من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	0.373	0.123		-0.363
	٥٠ سنة فأكثر	0.736*	0.486*	0.363	
جميع محاور الدراسة	أقل من ٣٠ سنة		-0.254	-0.457	-0.728*
	من ٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	0.254		-0.203	-0.473
	من ٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	0.457	0.203		-0.271
	٥٠ سنة فأكثر	0.728*	0.473	0.271	

## ٥/٦/٨ تحليل التباين الأحادي لمحاور الدراسة حسب قطاعات العينة

يوضح الجدول رقم (٥-٣٨) أن العينة التي تنتمي إلى قطاع الأعمال التكنولوجية الأكثر اهتمام بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية حيث أن الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في هذا القطاع لجميع الفقرات يساوي ٧٢,٩٦% وهذا راجع إلى الأهمية التي يحظى بها العنصر البشري في العملية الإنتاجية في هذا القطاع، في حين يعتبر القطاع التجاري الأقل أهمية حيث أن الوزن النسبي لآراء أفراد العينة في هذا القطاع لجميع الفقرات يساوي ٥٨,١٢% مما يدل على انخفاض أهمية العنصر البشري في العملية التجارية في حين يحظى العنصر البشري بمستوى متوسط في باقي قطاعات المقاولات والخدمات والصناعة.

### جدول رقم (٥-٣٨)

#### تحليل محاور الدراسة حسب قطاعات العينة

المحور	عنوان المحور	شركات التكنولوجيا	شركات المقاولات	شركات الخدمات	الشركات الصناعية	الشركات التجارية	معدل كل محور
الأول	مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية	78.16	68.54	75.86	73.46	62.43	71.69
الثاني	مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية	65.13	52.48	61.83	55.05	46.26	56.15
الثالث	مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	80.62	67.66	72.09	70.44	64.49	71.06
الرابع	مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول	61.83	57.11	58.59	59.06	51.91	57.70
الخامس	تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية	79.06	69.45	77.29	74.77	65.53	73.22
	معدل جميع المحاور لكل قطاع	72.96	63.05	69.13	66.56	58.12	66.40

## النتائج

من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية:

١- احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية منذ أواخر القرن الماضي أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية، ولقد ساهمت متطلبات بيئة الاقتصاد المعرفي والتطور التقني والاعتماد على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والابتكارات المستمرة في التأكيد على مفهوم محاسبة الموارد البشرية، واعتباره أداة هامة في نجاح وتطور المنشآت الاقتصادية.

٢- تمد المحاسبة عن الموارد البشرية المستخدمين لها بالمعلومات الكمية والمالية عن تكلفة الاستقطاب والتدريب والمحافظة عليها وطرق استخدامها وتقييمها، مما يساعد المتخصصين في الموارد البشرية على إدارة الموارد البشرية المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية.

٣- تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية الاستخدام الأمثل للموارد البشرية اعتمادا على المفهوم الاقتصادي للأصل الذي يركز على مقدرة الأصل على إدراج الخدمات النقدية المستقبلية أو القابلة للتحويل إلى نقدية.

٤- يساهم تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في تحقيق مجموعة من الأهداف منها:-

- تقدير التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء والإحلال .
- تحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل.
- تحديد العائد من الأصول البشرية منسوبا إلى الاستثمارات من هذه الأصول.

٥- إن قيمة العنصر البشري بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية والمتوقع أن يقدمها خلال المدة المتوقعة بفاؤه في هذا المشروع، لذلك تنتفي خاصية التملك لتحل محلها خاصية الرقابة على الموارد كأحد المظاهر الخاصة بالأصل.

٦- إن عدم شمول القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء، مما يؤثر على الأداء المستقبلي للتقارير الخاصة بالمنشأة.



٧- يتمتع متخذو القرارات في الشركات العاملة في قطاع غزة بالقدر الجيد من الإدراك والاهتمام بأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية.

٨- رغم أن الشركات العاملة في قطاع غزة لديها اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفترى والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية، وعدم إتباع إجراءات محددة لمعالجة تلك البيانات بالشكل المطلوب.

٩- تختلف النظرة للمحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعاً لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أمراً نسبياً متعلق بمدى أهمية العنصر البشري.

١٠- صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الأيرادية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.

١١- إن المداخل والنماذج التي قدمها الفكر المحاسبي لقياس وتقييم الموارد البشرية مازالت في مرحلة نظرية ولم يتم تطويرها بالصورة التي تجعلها متفق عليها عالمياً.

١٢- إن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير المالية، سواء من جهة قياس نتيجة الأعمال، أم من جهة قياس المركز المالي.

١٣- إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها، وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى، هذا بالإضافة إلى أنه يوفر لها مؤشرات إضافية تحسن من عملية تقييم الأداء في مراكز وأقسام الاستثمار المختلفة.

١٤- إن مستوى الأهمية التي تحظى بها عملية القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية وتأثيرها على اتخاذ القرارات المالية تتأثر ببعض الخصائص التي يتميز بها متخذ القرارات وهي المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، والعمر، كذلك تتأثر مستوى الأهمية بحجم وعدد الموظفين والعاملين في الشركة.

## التوصيات

- ١- العنصر البشري مهم جدا على مستوى المشروع وعلى المستوى القومي، لذلك يجب توجيه مزيد من الاهتمام نحو قياس تكلفته من حيث الاستقطاب والتدريب وكذلك تقدير قيمته الاقتصادية.
- ٢- حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على الوجه الأحسن 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 اقرب للموضوعية وأكثر انسجاما مع مبدأ الأهمية النسبية وخاصة في الشركات التقنية و الصناعية والخدمية التي تؤثر المنافسة في أعمالها بشكل كبير.
- ٣- ضرورة التفرقة بين النفقات التي تعتبر مصروفات جارية تحمل على نفس الفترة وتلك التي يجب أن ترسل وتظهر ضمن عناصر أصول المنشأة، ووضع معايير علمية دقيقة لاستنفادها وتحميل كل دورة مالية نصيبها وبالتالي تكون القوائم المالية معدة بشكل حقيقي وعادل.
- ٤- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من اجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية وذلك في إطار نظام محاسبي شامل.
- ٥- الاهتمام بإصدار معيار محاسبي يلزم المنشآت بقياس رأس مالها البشري لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية خاصة للمنشآت التي تعتمد على العنصر البشري بشكل رئيس.
- ٦- الاهتمام بإرساء مداخل تضع أسس موحدة لقياس وتقييم الموارد البشرية سواء كقيمة إجمالية أو كقيم تفصيلية.

٧- ضرورة توجيه المزيد من الاهتمام بخصوص عرض تكلفة وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، ويمكن الاكتفاء في الوقت الحالي بعرضها في قوائم إضافية ملحقه لحين استقرار أسس المحاسبة عن الموارد البشرية ضريبيا، ومهنيا، ومحاسبيا.

٨- في حال تطبيق محاسبة الموارد البشرية يفضل تحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية بناء على مبدأ التكلفة التاريخية لكونه أكثر موضوعية ولسهولة تطبيقه ويعتبر أكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## المراجع

### أولاً: الكتب العربية

- ١- أبو المكارم، وصفي، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٤.
- ٢- أبو إسماعيل، احمد ، محمد، سامي، الإقتصاد، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٦.
- ٣- الدهراوي، كمال الدين، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ٢٠٠٢.
- ٤- الحياي، وليد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤.
- ٥- الحياي، وليد، وعلوان، بدر، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، ج١+ج٢ ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٢
- ٦- الرفاعي، أحمد ، مناهج البحث العلمي تطبيقات إدارية واقتصادية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ١٩٩٨.
- ٧- الشيرازي، عباس، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠.
- ٨- الصبان، محمد سمير، ومحمد، فاروق عبد العال، الأسس العامة في القياس والاتصال المحاسبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة ، ١٩٨٤.
- ٩- الفضل، مؤيد، ونور، عبد الناصر، والدوغجي، على، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٢.
- ١٠- القاضي، حسين، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، ٢٠٠٠.
- ١١- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، ٢٠٠١.
- ١٢- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة، مطابع الشمس، عمان، ٢٠٠١.
- ١٣- الناغي، محمود السيد، دراسات في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ٢٠٠٢.
- ١٤- الهيتي، خالد، إدارة الموارد البشرية - مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٣.
- ١٥- آل آدم، يوحنا، والرزق، صالح، ميادئ المحاسبة: أسس وأصول علمية وعملية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.

- ١٦- بدوي، محمد عباس، وإبراهيم الأميرة، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف ، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- ١٧- تشوي، فردريك وآخرون، المحاسبية الدولية، تعريب د. محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، ٢٠٠٤.
- ١٨- جربوع، يوسف، نظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، عمان، ٢٠٠١.
- ١٩- جعفر، عبد الإله، المحاسبية المالية: مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان، ٢٠٠٣.
- ٢٠- حسبو، هشام، الاتجاهات السلوكية في المحاسبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨١.
- ٢١- حسبو، هشام، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٢.
- ٢٢- حسن، راوية، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- ٢٣- حنان، رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠١.
- ٢٤- حنان، رضوان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبية، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١.
- ٢٥- حسنين، عمر السيد، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٦.
- ٢٦- راضي، عبد المنعم، مبادئ الاقتصاد، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٠.
- ٢٧- سلامة، نبيل، بحوث في المحاسبية والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الحديثة ، بورسعيد، ١٩٩٩.
- ٢٨- عبد الباقي، صلاح، إدارة الموارد البشرية من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية، القاهرة ٢٠٠٠.
- ٢٩- عبد العال، احمد، المدخل الكمي والسلوكي في المحاسبية الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٠.
- ٣٠- علي، رمضان محمد، المحاسبية المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، ١٩٩٧.
- ٣١- فضالة، أبو الفتوح، المحاسبية الدولية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٦.
- ٣٢- فضالة، أبو الفتوح، المحاسبية بحوث واجتهادات، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٣.

- ٣٣- فلامهولتز، اريك، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٢.
- ٣٤- فيليب، جاك، وستون، رون، الاستثمار البشري أدوات وخطوات قياس العائد، ترجمة إصدارات بميك، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة ٢٠٠٣
- ٣٥- لطفي، السيد، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية ٢٠٠٧
- ٣٦- لطفي، السيد، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية ٢٠٠٦
- ٣٧- مرعي، عبد العزيز وعبد الملك، ونيس، الاقتصاد المعاصر، مطبعة احمد مخيمر، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٦١
- ٣٨- مقداد، محمد إبراهيم، والفرا، ماجد، مناهج البحث والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية، الطبعة الأولى، دار المقداد للطباعة، غزة، ٢٠٠٤.
- ٣٩- معايير المحاسبة الدولية، لجنة معايير المحاسبة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، عمان، ٢٠٠١.
- ٤٠- مطر، محمد، وزواتي، عبد الكريم، المحاسبة المتقدمة: حالات وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط١، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٤.
- ٤١- نور، محمد احمد، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية و ٢٠٠٤.
- ٤٢- نمر، حلمي، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١

#### ثانياً: المجلات والدوريات والرسائل العلمية العربية

- ١- الجعدي، سناء، " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، ٢٠٠٧.
- ٢- الجندي، نهال احمد، " قياس وتقييم رأس المال الفكري احد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة"، مجلة المحاسبة والتأمين والإدارة، جامعة القاهرة، العدد ٦٥، السنة ٤٤، ٢٠٠٥.
- ٣- العربي، اشرف، "رأس المال البشري في مصر: المفهوم - القياس - الوضع النسبي"، بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، العدد ٣٧ صيف ٢٠٠٧.
- ٤- المبرجي، عادل حرحوش، "تحليل معطيات العلاقة الارتباطية بين نظام معلومات الموارد البشرية ورأس المال الفكري"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، المجلد ٢٦، العدد ١، ٢٠٠٦.

- ٥- باني، ماجدة سالم، " قياس تكلفة الموارد البشرية باستخدام أسلوب تكلفة الإحلال الوظيفي بالتطبيق على بعض المستشفيات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ١٩٩٨.
- ٦- جابر، فاضل، " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك، العدد الثاني، ٢٠٠٧.
- ٧- حمادة، رشا، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨ العدد الأول، ٢٠٠٢.
- ٨- سعادة، يوسف، " تحديد قيمة الموارد البشرية"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية / القاهرة، العدد ٢ السنة الأولى ابريل، ١٩٧٧.
- ٩- سجينى، طلال إبراهيم، "قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية" المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد ٨، ١٩٩٧.
- ١٠- سلامة، نبيل، "اثر المحاسبة عن الموارد البشرية في دلالة القوائم المالية"، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، ١٩٨١.
- ١١- شالادة، سليمان، " تقييم الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة الصناعة، وزارة الصناعة فلسطين، العدد ٢ يونيو ١٩٩٩.
- ١٢- عبد العال، احمد رجب، " تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تحليلية تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر مجلد ١٨ العدد ١، ١٩٨١.
- ١٣- فتوح، إبراهيم، " مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية / الأردن المجلد ٢ العدد ٢، ٢٠٠٠.
- ١٤- مطر، محمد عطية، " المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي" مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد ٣ السنة ١٠ سبتمبر ١٩٨٢.
- ١٥- معروف، سامر، " تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية"، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد ٢ مايو ١٩٨٦.
- ١٦- نمر، نجيبية، "الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي" مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد ٤ المجلد ١٠ يونيو ١٩٨٢.

### ثالثاً: المؤتمرات العلمية

- ١- العبيدي، محمد، "مفهوم وأساليب تقييم وتكوين الموجودات المعرفية"، المؤتمر العلمي الرابع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلادلفيا، الأردن ٢٠٠٥
- ٢- حمدان، خالد محمد، "تحليل معطيات العلاقة الارتباطية بين نظام معلومات الموارد البشرية ورأس المال الفكري، بحث استطلاعي لأراء عينة من متخذي القرارات في شركات التأمين الأردنية"، المؤتمر العلمي الأول، اقتصاد الأعمال في ظل عالم متغير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، عمان ٢٠٠١.
- ٣- محمد، صلاح الدين خضر، "نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية"، ملتقى الدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية / القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٤- مسعود، نوال عمارة، "محاسبة الموارد البشرية"، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر ٩-١٠ مارس ٢٠٠٤.

### رابعاً: المراجع الأجنبية

- 1- American Accounting Association AAA, " Committee on Human Resource accounting" Accounting Review, Vol.48, No.4, Supplement, 1973.
- 2- American Accounting Association AAA, " Report of the Committee on Accounting for Human Resources" Accounting Review, Vol.49, No.4, Supplement, 1974.
- 3- American Accounting Association AAA, " Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement" Accounting Review, Vol.46, No.4, Supplement, 1971.
- 4- Baker, Geoffrey, "the Feasibility and Utility of Human Resource Accounting" California Management Review, Vol.16, No.4, Sum. 1974.
- 5- Brummet, Lee, & Flamholtz, Eric, & Pyle, William, " Human resource Management – A Challenge for Accountants", Accounting Review, Vol.43, No.2, Apr. 1968.
- 6- Brummet, R.L. "Accounting for Human Resources" Journal of Accountancy, Vol.130, No.6, Dec. 1970



- 7- Caplan, Edwen, "Behavioral Assumptions of Management Accounting", **Accounting Review**, Vol.43, No.2, July. 1966.
- 8- Coff, Russell, & Flamholtz, Eric, & Searfoss, Gerald, "Developing Human Resource Accounting as a Human Resource Decision Support System" **Accounting Horizons**, Vol.2 No.3, Sep. 1988.
- 9- Dawson, Chris, " The Use of a Simulation Methodology to Explore Human Resource accounting" **Management Decision**, Vol.32, No.7, 1994.
- 10- Elias, Nabil, " The Effects of Human Asset Statements on the Investment Decision: An Experiment" **Journal of Accounting Research** , Vol.10, No.3, 1972
- 11- Flamholtz, Eric, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements: A Comment" **Accounting Review**, Vol.47, No.1, Jan. 1971.
- 12- Flamholtz, Eric, "Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations" **Accounting Review**, Vol.47, No.4, Oct. 1972
- 13- Flamholtz, Eric, "Conceptualizing and Measuring The Economic Value of Human Capital", **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol. 9, No. 2, 2005.
- 14- Flamholtz, Eric, " Human Resource accounting: A Review of Theory and Research", **Journal of Management Studies**, Vol.11, No.1, Feb. 1974.
- 15- Flamholtz, Eric, " Human Resource accounting: A Review of Theory and Research", **Academy of Management Proceedings**, 1972
- 16- Flamholtz, Eric, " Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: A field study" **Journal of Accounting Research** , Vol.10, No.3, 1972.
- 17- Flamholtz, Eric, " A Model for Human Resource Valuation a Stochastic Process with Service Rewards", **Accounting Review**, Vol.46, No.2, Apr. 1971
- 18- Hekimian, James, & Jones, Curtis, "Put People on Your Balance Sheet", **Harvard Review**, Vol.45, No.1, Feb. 1967.

- 19- Herman Theeke, "A human Resource Accounting Transmission: Shifting From Failure to A Future", **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol. 9, No. 1, 2005.
- 20-Houghton K.A. , "The Financial Reporting of Human Resource Valuations", **Journal of Human Resources**, Vol.17, No.4, 1980.
- 21- Jaggi, Bikki & Lau, Hon-Shiang, " Toward a Model for Human Resource Valuation", **Accounting Review**, Vol.49, No.2, Apr. 1974.
- 22- lev, Baruch, & Schwartz, Aba, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements" **Accounting Review**, Vol.46, No.1, Jan. 1971.
- 23- Likert, Rensis, & Pyle, William, "A Human Organizational Measurement Approach" **Financial Analysts Journal**, Vol.27, No.1, Jan. 1971.
- 24- Robinson, D. "Two Approaches to Human Accounting", **Accountancy**, February, 1975
- 25- Mores, Wayne, " A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital" **Accounting Review**, Vol.48, No.3, Jan., 1973.
- 26- Myers, Scott, & Flowers, Vincent, " A Framework for Measuring Human Assets" **California Management Review**, Vol.16, No.4, Sum. 1974.
- 27-Nour Abed Al- Naser & Agarwal & Shakir, "Human Resource Accounting (H.R.A.) Practices, A Suggested Model for Arithmetic Procedures". **Al-Balg,a Journal**, Vol. 9, No.1, 2002.
- 28- Ogan, Pekin, "A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations" **Accounting Review**, Vol.51, No.2, Apr. 1976.
- 29- Powell James & Sciullo Henry & Mattson Gertrude, " Human Resource Accounting: Why The Delay?", **Journal of Management**, Vol. 2, No. 2, 1976.
- 30- Soledad, Moya-Gutierrez, "Human Resource Accounting" , **International Advances in Economic Research**, Vol.5, No.3, August, 1999.

31- Wang Xiuli & Zhang Zhaojun & Wang Zuyan, "Human Capital Accounting and The System of National Accounts Extension", **Research and Practice in Human Resource Management**, Vol. 14, No. 1, 2006.

## ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة  
كلية الدراسات العليا  
ماجستير المحاسبة والتمويل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

### قائمة استقصاء

#### للتعرف على

مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية  
"دراسة تطبيقية على كبرى الشركات المساهمة في قطاع غزة"

يقوم الباحث بإعداد دراسة ميدانية بعنوان " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على القرارات المالية" بهدف التعرف على مستوى الأهمية التي يحظى بها عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات العاملة في قطاع غزة.

وحتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذا البحث، تتم محاولة الاستفادة من آرائكم - بصفتكم أحد متخذي القرارات - من خلال تفضلكم بالإجابة الصريحة والدقيقة على أسئلة قائمة الاستقصاء، حيث أن دقة نتائج البحث وأدوات وأساليب العرض تتوقف على دقة أجايبكم. ويتقدم الباحث بخالص الشكر على ما تقدموه من وقت وجهد لاستيفاء بيانات هذا الاستقصاء، ويؤكد لكم أن جميع البيانات والآراء التي تدلون بها سوف تكون محل تقدير وسرية تامة ويقتصر استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط. لذا يرجى التكرم بقراءة فقرات الاستبانة والإجابة عليها من خلال وضع إشارة (√) أمام الخيار الذي ترونه مناسب .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

الباحث / فضل كمال سالم

## القسم الأول: بيانات عامة

### أولا معلومات تتعلق بالشركة

١- مدة مزاوله الشركة نشاطها

( ) أقل من ٥ سنوات ( ) من ٥ - أقل من ١٠ ( ) من ١٠-أقل من ١٥ ( ) أكثر من ١٥ سنة

٢- إجمالي عدد العاملين في الشركة

( ) أقل من ١٠ ( ) من ١٠- أقل من ٢٥ ( ) من ٢٥- أقل من ٤٠ ( ) أكثر من ٤٠

٣- نوع نشاط الشركة

( ) تجاري ( ) صناعي ( ) خدماتي ( ) مقاولات ( ) تكنولوجيا ( ) أخرى  
اذكر ...

٤- رأس مال الشركة

( ) أقل من \$ ١٠٠٠٠٠٠ ( ) من ١٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$ ٥٠٠٠٠٠٠  
( ) من ٥٠٠٠٠٠٠ - أقل من \$ ١٠٠٠٠٠٠٠ ( ) مليون \$ فأكثر

### ثانيا معلومات تتعلق بمتخذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية

٥- المؤهل العلمي

( ) دون ثانوية ( ) ثانوية عامة ( ) دبلوم ( ) بكالوريوس ( ) دراسات عليا

٦- التخصص العلمي

( ) التجارة ( ) الهندسة ( ) الحاسوب ( ) أخرى الرجاء الذكر .....

٧- المركز الوظيفي

( ) عضو مجلس إدارة ( ) مدير إداري ( ) مدير مالي ( ) رئيس قسم ( )  
موظف

٨- سنوات الخبرة

( ) أقل من ٥ سنوات ( ) من ٥ - أقل من ١٠ ( ) من ١٠-أقل من ١٥ ( ) أكثر من ١٥ سنة

٩- العمر

( ) أقل من ٣٠ ( ) من ٣٠- أقل من ٤٠ ( ) من ٤٠ - أقل من ٥٠ ( ) ٥٠ سنة  
فأكثر

## المحور الأول

### مدى إدراك الأهمية التي تحظى بها المحاسبة عن الموارد البشرية

الإيضاحات	أوافق بدرجة كبيرة جدا	أوافق بدرجة كبيرة	محايد	لا أوافق بدرجة كبيرة	لا أوافق بدرجة كبيرة جدا
١					يعد مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى الشركة.
٢					يوجد رغبة لدى إدارة الشركة بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية.
٣					يمثل العاملون في الشركة عنصرا مهما في أداء أنشطتها وأعمالها.
٤					تنظر الشركة إلى موظفيها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة.
٥					تقوم الشركة بمكافأة الأفراد وتعويضهم بحسب أهميتهم بالنسبة للشركة ومستوى إبداعهم.
٦					تقبل الشركة تحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية.
٧					يوجد اهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية.
٨					تشجع الشركة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشرافهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل.
٩					التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الشركة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية.

## المحور الثاني

### مدى الاهتمام بالقياس المحاسبي للموارد البشرية

لا أو أفق بدرجة كبيرة جدا	لا أو أفق بدرجة كبيرة	محايد	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق بدرجة كبيرة جدا	الإيضاحات	
					تهتم الشركة بالبيانات الخاصة بالموظفين بصفقتهم موارد ذات قيمة.	١
					تعمل الشركة على توثيق وتسجيل بيانات الموارد البشرية.	٢
					تتبع الشركة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٣
					تقوم الشركة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	٤
					يتوفر لدى الشركة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير البيانات اللازمة.	٥
					تقوم الشركة بإجراء القياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة.	٦
					تهتم الشركة بقياس وتقييم أثر التدريب على أداء الموظفين.	٧
					تسعى الشركة إلى قياس الموارد البشرية بغرض الوقوف على تحديد العائد والتكلفة للموارد البشرية بدقة.	٨
					لا تواجه الشركة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.	٩

## المحور الثالث

### مدى أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

	الإيضاحات	أوافق بدرجة كبيرة جدا	أوافق بدرجة كبيرة	محايد	لا أوافق بدرجة كبيرة	لا أوافق بدرجة كبيرة جدا
١	تحقق الشركة بعض من المزايا والمنافع نتيجة الإفصاح عن <b>تكاليف</b> الموارد البشرية في القوائم المالية.					
٢	الإفصاح عن <b>القيمة الاقتصادية</b> للموارد البشرية في القوائم المالية يحقق مزايا وفوائد على الشركة.					
٣	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصدقية للقوائم المالية.					
٤	يعكس الإفصاح عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية والملائمة.					
٥	الإفصاح عن الموارد البشرية يدعم موقف الشركة التنافسي في السوق.					
٦	يساعد الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في تقدير قيمة الشركة الكلية.					
٧	الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية يساعد في الحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل.					
٨	تؤيد الشركة مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية .					



## المحور الرابع

### مدى معاملة نفقات وقيمة الموارد البشرية استثمارات وأصول

لا أوافق بدرجة كبيرة جدا	لا أوافق بدرجة كبيرة	محايد	أوافق بدرجة كبيرة	أوافق بدرجة كبيرة جدا	الإيضاحات	
					يوجد اهتمام من قبل الشركة لمعرفة وتحديد قيمة استثماراتها في الموارد البشرية	١
					تتظر الشركة إلى مواردها البشرية بمثابة أصل من أصولها.	٢
					تقوم الشركة بالتفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.	٣
					تتفق الشركة مصاريف لها منافع مستقبلية يمتد أثرها إلى دورات محاسبية مقبلة.	٤
					ترى الشركة ضرورة توزيع نفقات الموارد البشرية الاستثمارية على السنوات المستقبلية.	٥
					الشركة على استعداد لتحمل نفقات إضافية في سبيل رفع القيمة الاقتصادية للموظف.	٦
					هناك صعوبات تواجه الشركة في اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصل من الأصول.	٧

## المحور الخامس

### تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية

رقم	الإيضاحات	أوافق بدرجة كبيرة جدا	أوافق بدرجة كبيرة	محايد	لا أوافق بدرجة كبيرة	لا أوافق بدرجة كبيرة جدا
١	تساعد بيانات الموارد البشرية في دعم قرارات التوظيف والتعيين.					
٢	تأخذ الشركة بعين الاعتبار بيانات الموارد البشرية عند اتخاذ قرار الاستغناء والإحلال.					
٣	تمثل بيانات الموارد البشرية الأساس في قرار استقطاب الأفراد المدربين والمؤهلين.					
٤	تقدم محاسبة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت.					
٥	تساهم معلومات الموارد البشرية في رسم وتخطيط سياسات الأجور والرواتب.					
٦	تساعد بيانات الموارد البشرية في وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية.					
٧	وجود معلومات عن الموارد البشرية يوفر إمكانية تحديد أفضل الفرص والبدائل الخاصة بالموارد البشرية مما يقلل التكلفة.					
٨	يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في الشركة.					
٩	تساعد محاسبة الموارد البشرية في الرقابة على نفقات الأفراد، وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها .					
١٠	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.					