

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

م. م خضير مجيد علاوي
المعهد التقني/ الديوانية

الملخص

يهدف هذا البحث الى بيان اثر تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية والتي عالجت الموارد البشرية على انها اصول يجب الافصاح عن تكاليفها في قائمة المركز المالي اضافة الى استنفادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما، حيث افترض الباحث ان تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية له اثر هام على القوائم المالية المتمثلة بقائمتي الدخل والمركز المالي وذلك من خلال دراسة تطبيقية في (الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية) وقد توصل الباحث بعدها الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

**The effect of the application of measurement and disclosure of the cost
of human resources on the financial statements (An Empirical Study
in the General Company for Trade of construction materials)**

Abstract

This research aims to explained the effect of the application of measurement and disclosure of the cost of human resources in the financial statements through the application of Accounting Human Resources, which dealt with human resources as assets must disclose the cost in the balance sheet in addition to the depletion in accordance with accounting principles generally accepted, as I suppose a researcher that the application of measurement and disclosure of the cost of human resources has a significant impact on the financial statements on my list of income and financial position through the applied study in the (General Company for Trade of construction materials), the researcher has then to a set of conclusions and recommendations

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

المقدمة

يعد موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن العشرين للتعرف إلى أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، نتيجة ظهور طلب متزايد على خدمات أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية ومن ثم تركيز متزايد على رأس المال البشري أكثر منه على رأس المال المادي. وهذا يتطلب مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد كأصول بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية أصول أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية. وتتجلى أهمية الموارد البشرية في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية من خلال التأثير على القيمة السوقية لتلك الوحدات الاقتصادية في أسواق الأوراق المالية 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، ومن ثم 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.

وحيث ان نجاح الوحدات الاقتصادية بمختلف انواعها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة العامل البشري، اذ تنفق اموال طائلة في استقطاب واختيار وتدريب العنصر البشري والمتمثل بالعاملين، الا الى ان المحاسبة التقليدية تنظر الى هذه النفقات على انها نفقات جارية تحمل على ايراد الفترة المالية عند حساب صافي الربح ولما كانت هذه النفقات قد انفقت على الموارد البشرية من اجل الحصول على منافع مستقبلية، لذا اصبح من المنطقي ان تعامل هذه الموارد البشرية على انها اصول للوحدة الاقتصادية ويتم استنفادها خلال سنوات عمرها الانتاجي وذلك من خلال قياس تكاليفها والافصاح عنها في القوائم المالية مما يعطي صورة واضحة للمستفيدين من هذه القوائم.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الأول الثالث

منهجية البحث والدراسات السابقة

اولا- منهجية البحث

مشكلة البحث

بالرغم من الاهمية الاقتصادية للموارد البشرية من كونها اهم عوامل الانتاج الا اننا نجد ان القوائم المالية عادة لا تفصح عن اية بيانات تتعلق بالموارد البشرية تعطي دلالة موضوعية عن كفاءة وفاعلية الجهد البشري مما يولد فقدان التقارير المنشورة خاصة التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للوحدة الاقتصادية واستخداماتها وبين الجهد المحرك لهذه الموارد , حيث اكتفت المحاسبة التقليدية على اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية مصروفات ايرادية بدلا من اعتبارها اصلا من اصول الوحدة الاقتصادية متعارضة مع كثير من المبادئ المحاسبية وفي مقدمتها مبدأي الاهمية النسبية والافصاح الامر الذي يترك اثرا واضحا على صحة ومصداقية القوائم المالية.

اهمية البحث

تكمن اهمية البحث بالاتي:

- 1- التعريف بمحاسبة الموارد البشرية باعتبارها موضوع محاسبي معاصر.
- 2- توجيه الادارات في الوحدات الاقتصادية الى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في قوائمها المالية.
- 3- مساعدة مستخدمي القوائم المالية من معرفة القيمة الكلية للوحدة الاقتصادية عن طريق تزويدهم بمعلومات عن هذه الاستثمارات في الموارد البشرية

هدف البحث

يهدف البحث الى :

- 1- تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية .
- 2- قياس تكلفة الموارد البشرية بطرق القياس المحاسبية المختلفة وتحديد اثرها على القوائم المالية.
- 3- بيان أثر تطبيق القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.

فرضية البحث

- يفترض الباحث ان القياس والافصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية له اثر هام في القوائم المالية .
- حدود البحث: تمثلت حدود البحث في قسم الحسابات في الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية.
- أ- الحدود المكانية: الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية
 - ب- الحدود الزمانية: تم اختيار البيانات المتوفرة للسنة المنتهية 2007 لأغراض تحديد تكلفة الموارد البشرية واعداد كشف الدخل والميزانية العمومية للشركة.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

ثانيا : الدراسات السابقة:

أ- الدراسات العربية :

1- دراسة (فتوح، 1999) بعنوان (مشكلات الاعتراف والقياس في محاسبة الموارد البشرية) بينت الدراسة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تمد المستخدمين بالمعلومات الكمية والمالية عن تكلفة الاستقطاب، والتنمية، والتدريب ، والمحافظة على تلك الموارد وتقييمها مما يساعد في الكثير من الأغراض الإدارية، وأشارت الدراسة إلى معالجة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي كأصل يعتمد على المفهوم الاقتصادي، وأن قيمة الفرد بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية والمتوقع أن يقدمها خلال المدة المتوقع بقاؤه في هذا المشروع.

2- دراسة (حمادة، 2002) بعنوان (القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية) هدفت الدراسة إلى إثبات اعتبار استثمار المورد البشري كمورد اقتصادي بالتطبيق على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق كقطاع خدمي حكومي.

وقد أشارت الدراسة إلى أهمية استثمار هذا المورد في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي، إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وتوصلت الدراسة إلى أن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء.

3- دراسة (جابر، 2002) بعنوان (تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية) أوضحت الدراسة أن نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، يهتم هذا النظام بكافة البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتجميعها من مصادرها المختلفة، ومن ثم تشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة لإيصالها إلى الجهات المهتمة بتلك الموارد.

وأوصت الدراسة بضرورة وجود تكامل بين نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية، ونظام إدارة الموارد البشرية بما يساهم في خفض تكاليف إنتاج المعلومات. وان نظام إدارة الموارد البشرية يمكن أن يشكل أحد مقومات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

وأوصت الدراسة كذلك بضرورة فصل النفقات المتعلقة بالموارد البشرية في حسابات مستقلة؛ لكي يمكن حصرها بدقة بما يساعد في اتخاذ القرارات.

ب - الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (SHAKIR,2002) بعنوان (Human Capital Accounting and the System of National) هدفت الدراسة إلى استعراض غالبية النماذج والطرق التي وضعتها الدراسات والبحوث السابقة لقياس وتقييم الموارد البشرية، وأشارت الدراسة إلى السلبيات والإيجابيات المرافقة لتطبيق تلك النماذج ومتطلبات التطبيق، ثم في المرحلة الثانية عملت الدراسة على تطبيق هذه النماذج والطرق في الشركات المختارة، بهدف تقييم الموارد البشرية العاملة فيكل منها وفقاً للتصنيف الإداري والفئات العمرية الموضوعة من قبل الإدارة في كل منها محلاً للنتائج التي تم التوصل إليها، ثم تطوير نموذج لقياس وتقييم الموارد البشرية بالشكل الذي يتلافى السلبيات التي عانت منها النماذج السابقة.

2 - دراسة (Wang,X, Zhang,Z,& Wang,S,2006) : ركزت الدراسة على المحاسبة الدولية وأهمية مساهمة رأس المال البشري ، نتيجة النهضة الاقتصادية الحديثة والحضارة في القرن الواحد والعشرين.أكدت الدراسة على أن نظرية رأس المال تجتذب اهتمامات غير مسبوقه في ظل محاسبة التقليدية.أوصت الدراسة بأن رأس المال البشري المستثمر في مجال التدريب و لتعليم، لا بد أن يدخل في حسابات الاستثمارات وحسابات الأصول للمؤسسات.

**اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

المبحث الثالث

المبحث الثاني/ الجانب النظري

اولا :- محاسبة الموارد البشرية

1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

عرفت لجنة الموارد البشرية التابعة للجمعية الامريكية (AAA) عام 1973 محاسبة الموارد البشرية بانها عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات الى الاطراف المعنية. (حنان, 2003 : 40)

وعرفها القاضي (هي المحاسبة عن الافراد كمورد من موارد المنظمة وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الاخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختبارها واستثمارها وتدريبها وتمييزها وتشمل ايضا قياس القيمة الاقتصادية لهؤلاء الافراد من وجهة نظر المنشأة التي ينسبون اليها. (القاضي, 1991 : 141)

ويمكن تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية تعريفا يربطها بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما على انها (اداة لقياس الموارد البشرية كما من خلال مجموعة من الاساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عمليا والتقدير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية بما يمكن ان يحقق مقابلة التكاليف بالايرادات.) (Tomassini,1997:904)

ومن التعاريف اعلاه يمكن ان نستخلص الاتي :-

- أ- ان محاسبة الموارد البشرية اداة قياس وليس فرعا مستقلا , تتعلق بتحديد وقياس البيانات المتعلقة عن الموارد البشرية .
- ب- محاسبة الموارد البشرية تعترف باساليب القياس التي يمكن تطبيقها عمليا .
- ت- ان قياس الموارد البشرية ليس هدفا بحد ذاته بل وسيلة لمساعدة متخذي القرارات الداخلية والخارجية .
- ث- يمكن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي للموارد البشرية باشكال معينة من التقارير سواء كان في شكل الميزانية او في شكل تقارير مستقلة , ويرى الباحث ان المورد البشري اصل من اصول الوحدة الاقتصادية يمكن رسملته واطفائه حسب عمره الانتاجي.

2- اهمية محاسبة الموارد البشرية

يعتمد نجاح منظمات الاعمال وكفاءة وفاعلية تشغيلها على حسن استثمار مواردها وخاصة الموارد البشرية التي تقوم بادارة جميع الموارد الاخرى في تلك المنظمات ولا يمكن تحقيق اهداف المنظمة بدون المورد البشري. ومع بداية القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فاعلية الوحدة الاقتصادية واشباع حاجة العاملين في ذات الوقت , حيث ركز المدخل الجديد على اهمية العاملين كمورد وليس كعوامل انتاجية, ومعنى ذلك هو اعتبار العنصر البشري كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الاجل من خلال زيادة انتاجيتها اذا ما اديرت بفاعلية حيث ان السبيل لتطوير الوحدة الاقتصادية هو الاستخدام الامثل للموارد البشرية. (جابر , 2008 : 37)

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

ولا يمكن اغفال دور الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية وخاصة المؤسسات التعليمية التي يعتبر المورد البشري فيها هو الأساس في تقديم الخدمة الذي يعتبر العنصر الأهم في تحقيق أهداف تلك المؤسسات ويمكن ملاحظة تأثير الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية الكبيرة والناجحة والتي يرجع سبب نجاحها الى قدرتها الفعالة في ادارة مواردها البشرية وقدرتها على الحصول والاحتفاظ بموظفين ومدبرين على درجة عالية من المهارة والكفاءة مما استلزم من تلك الوحدات عدم تجاهل الموارد البشرية والمحاسبة عليها , وان اول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً عملياً هي (شركة باري) بولاية اوهايو الامريكية وذلك سنة 1966 وتقوم فلسفة هذه الشركة على ان القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات , وهكذا ادخلت في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف تلك الموارد وحساب اقساط اطفائها .

(الحياي , 2004 : 115)

ومما تقدم يمكن القول ان تجاهل اهمية الموارد البشرية وعدم قيام الوحدة الاقتصادية من المحاسبة عن مواردها البشرية والإفصاح عنها في قوائمها المالية يؤدي بالنهاية الى اتخاذ قرارات غير سليمة وكذلك عدم قيام تلك الوحدات من انجاز اهدافها بالشكل المناسب .

3- اهداف المحاسبة عن الموارد البشرية

ان محاسبة الموارد البشرية تهدف بشكل عام الى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالوحدة الاقتصادية في الوقت المناسب الى المستفيدين كما تساهم في قياس تكلفة الموارد البشرية لتساعد الادارة في اختيار الافراد الملازمين وتدريبهم وصيانتهم وتحفيزهم.

فمحاسبة الموارد البشرية تسعى الى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والتمثلة بالاستخدام الامثل للعنصر البشري في الوحدة الاقتصادية .

(عمارة ومسعود , 2004 : 133)

4- افتراضات محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الافتراضات الآتية :- (الهيبي , 2003 : 120)

- أ- ان الموارد البشرية تمثل قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة في الوحدة الاقتصادية ، تتمثل في القيمة الاقتصادية المباشرة بالمجهود والوقت التي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الاعمال الموكلة اليها مباشرة ، والقيمة الاقتصادية غير المباشرة يحسن استخدامها من الموارد المادية والتكنولوجية.
- ب- تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب ادارتها حيث تتطور الموارد البشرية في المنظمات التي تعني بتدريبها مما ينعكس على مستوى انتاجية الموارد البشرية.
- ت- تعد لمعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية الى جانب تكلفة وقيمة المواد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة ادارة الوحدة الاقتصادية فهي مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية .
- ث- ان توظيف الموارد البشرية يعد كلفة اقتصادية تتحملها الوحدة الاقتصادية مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية واطهارها في القوائم المالية.
- ج- يعتبر المورد البشري اصل من اصول الوحدة الاقتصادية يمكن رسملته واطفائه حسب العمر الانتاجي له.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

5- مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية :

ترجع جذور المحاسبة عن الموارد البشرية الى الفترة ما بين سنة 1967-1973 ويمكن ان نلخص مراحل نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية بالاتي:-

المرحلة الاولى: 1960-1966

وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بالمفاهيم الاساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية وكذلك الاعتماد على فكرة رأس المال البشري .

المرحلة الثانية: 1966-1971

وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية , وكان اهم هذه الدراسات التي قام بها (Roger Hermanso , Lekert, Eric Flamhaltig) واخرين. وفي هذه المرحلة تم التطبيق الميداني للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت , حيث قام William pyle بتطبيق بحثه على شركة R.J.Barry والتي نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنه معلومات مالية عن الموارد البشرية. (حمادة, 2002: 146)

المرحلة الثالثة: 1971-1976

تميزت هذه المرحلة باستمرارية البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية واظهارها ضمن القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية , وقامت جمعية المحاسبين الامريكية بتكوين لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية. وقد نشرت خلال هذه الفترة العديد من الدراسات الاكاديمية في امريكا واستراليا واليابان وقد تم تطبيق هذه البحوث عن اثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الادارية وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الاسهم .

المرحلة الرابعة: 1976-1980

شهدت هذه المرحلة تناقضا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الباحثين او من جانب التطبيقين حيث ان عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلا , ولكن في النهاية الفترة ظهرت اتجاهات بشأن الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية .

المرحلة الخامسة: 1980- بداية القرن الواحد والعشرون

تميزت هذه الفترة بالاهتمام لكل من النظرية والتطبيق والتركيز على العنصر البشري في زيادة الانتاجية والتجارب الرائدة للشركات الامريكية واليابانية في هذا المجال.

6- معايير الاعتراف المحاسبي بالاصول البشرية

أ- رسملة الموارد البشرية: عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية لعام 1999 الاصل بأنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لاحداث سابقة ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع مستقبلية للمنشأة .

اما مجلس معايير المحاسبة المالية فقد عرف الاصل عام 1985 بأنه منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وقد اكتسبت المنشأة حق الحصول على هذه المنافع او السيطرة عليها نتيجة لاحداث ماضية . (المعايير المحاسبية الدولية, 2001: 846) بناء عليه نجد ان الحد الفاصل لاعتبار العنصر مصروفا

او اصلا هو:

- حق السيطرة
- الخدمات والمنافع المستقبلية

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

فهل يحقق المورد البشري كعنصر شروط اعتباره كأصل ؟
اولاً: من حيث حق السيطرة فهو حق قانوني اذ تتوافر الكفالة القانونية لهذا الحق بالنسبة لحقوق الاستثمار وذلك بمقتضى العقد بين الوحدة الاقتصادية والأفراد بمعنى ان سيطرة المنظمة على الاصل تكون الغالب نتيجة لحقوق قانونية من خلالها يتم السيطرة على المنافع المتوقع ان تتدفق منها .
ثانياً: اما فيما يخص الخدمات والمنافع المستقبلية فهناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الاصول وان صفة الخدمات المستقبلية تنطبق على المورد البشري اذ تتمثل المنافع الاقتصادية الناتجة عنه في امكانية المساهمة بشكل في هذه الحالة لا بد من استنفادها على عدد الفترات مع الاخذ بالحسبان ان الاصل المملوك له نفاية مباشرة او غير مباشرة في تحقيق تدفقات نقدية على المنظمة كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية ان تتدفق بعدة طرق على سبيل المثال كان يستثمر الاصل البشري وحده او مع اصول مادية لتقديم خدمات او انتاج سلع .

ان توافر الخصائص السابقة تؤكد اعتبار الاصول البشرية اصولاً بالمفهوم المحاسبي وخاصة انه يمكن قياسها مادياً وعليه يمكن ان تظهر ارصدة للموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية ويعد ذلك اجراءً منطقياً يقتضيه القياس السليم للدخل الدوري

ب- استنفاد تكلفة الاصول البشرية:

عندما يتم الاعتراف بالمورد البشري كأصل من اصول المؤسسة لا بد من توزيع تكلفة هذا الاصل على سنوات الاستنفاد من خدماته وفقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات بحيث يجب تحميل الدورة المالية بكل ما استنفادته من خدمات الاصل البشري, بمعنى قياس النسبة من قيمة الاصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية. وهنا لا بد ان نميز بين الاستهلاك الذي هو النقص في الاصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات وبين الاستنفاد الذي يمثل مقابلة لما يستهلك من منافع الاصل بالعوائد التي تم الحصول عليها , وعليه فان الاستنفاد للاصول البشرية انما هو استنفاد قيمة الاصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الاصل مع الاخذ بالحسبان الحاجة الى وضع معيار محاسبي معين يحدد فترة زيادة الخبرة للاصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ويمكن ان يكون استنفاد الاصول البشرية مبنياً على احد الاعتبارات الاتية : (سالم, 2008 : 73)

- مدة خدمة الاصل البشري تعادل فترة بقاء الاصل لدى الوحدة الاقتصادية
- مدة خدمة الاصل البشري تعادل فترة بقاء الاصل في وظيفة معينة .
- مدة خدمة الاصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة فاذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فان قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

7- المشكلات المحاسبية المتعلقة بالاصول البشرية:

يعتبر قياس الانسان امر ذاتي بحت , اذ توجد درجة عالية من الذاتية في عملية القياس وان غالبية برامج التقييم للأفراد لقياس قيمة الانسان تواجه لاتجاهات معادية وذلك لان غالبية الافراد يخشون النتائج التي تترتب عليها عملية القياس , اضافة الى صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية نظرا للحرية الطبيعية لهذه الاصول, حيث تعتمد طرق القياس على اساليب رياضية معقدة. اضافة الى الصعوبات الاخرى والتي اهمها:

(فلامهولمز, 1992: 77)

- أ- صعوبة ايجاد مقاييس واسس التي بموجبها قياس وتقدير او تحديد قيمة الموارد البشرية وبالتالي رسملة تلك القيمة.
- ب- عندما يتم الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من توزيع تكلفتها على سنوات الاستفادة من خدماتها وفقا لمبدأ مقابلة الايرادات - المصروفات او تكون الصعوبة في تحديد العمر الانتاجي بسبب اختلاف مدة بقاء الفرد في المنشأة.
- ت- تواجه الوحدة الاقتصادية في ظل الاعتراف بالموارد البشرية كاصل مشكلة التغيير المستمر في عدد ونوعية الإخراج مما يؤثر بشكل مباشر على اظهار تلك الاصول في القوائم المالية وينعكس تأثيرها على الاجراء المقارنات والدراسات المختلفة لتلك القوائم.
- ث- ان اظهار الاصول البشرية وفقا لتكلفتها التاريخية يؤدي مع مرور الزمن الى عدم التعبير عن تلك الاصول بشكل موضوعي في القوائم المالية نتيجة لتغيير في قيمة وحدة القياس . اضافة الى ظهور بعض الاصول بالقيمة الرمزية بالرغم من صلاحيتها للانتاج.

ثانيا- القياس المحاسبي للموارد البشرية

1- مفهوم القياس المحاسبي :

ان التعريف العام للقياس يعني مقابلة او مطابقة احد الجوانب او خصائص مجال معين باحد جوانب او خصائص مجال اخر وتتم هذه المقابلة او المطابقة باستخدام الارقام او الرموز طبقا لقواعد معينة. (الشيرازي, 1990, 62)

وعرفه Kohler بانه عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة الاسقضاء او نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية او الرياضية. (علي , 1997 : 310)

وعرفت جمعية المحاسبة الامريكية A A A القياس المحاسبي على انه تحديد لارقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة او تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل وذلك على اساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة. (AAA, 1973: 3)

ومن التعريفات السابقة يمكن صياغة التعريف الاتي للقياس المحاسبي :-

هو تحديد وتقييم للاحداث الاقتصادية المرتبطة بالوحدة المحاسبية كميًا مع بيان اثرها على القوائم الماليه للوحدة الاقتصادية

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

2- طرق قياس تكلفة الموارد البشرية :-

هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية، نذكر منها:-

(عمارة ومسعود, 2004:135)

أ- طريقة التكلفة التاريخية:

ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف وتدريب العاملين، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد تصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة، وليتم قياس التكلفة التاريخية الأصلية للموارد البشرية لابد من تبويبها إلى عنصرين هما.(عبد الخالق, 1995: 44) :

العنصر الاول- تكلفة الحصول على العاملين:

وتبين التضحية التي يجب أن تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من يشغل مركزا معيناً، وهذه التكاليف قد تكون مباشرة أو غير مباشرة، وتتكون من العناصر التالية:

1- تكلفة الاستقطاب:

وهي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد المؤسسة، وتتمثل في تكلفة الإعلانات، وأتعاب هيئة التوظيف، وتكلفة السفر والمصاريف الأخرى.

2- تكلفة الاختيار:

وتتحمل المؤسسة هذه التكلفة من أجل تحديد من يجب أن تمنح له الوظيفة، كتكاليف المقابلات والاختبارات.

3- تكلفة التعيين:

تتحمل المؤسسة تكلفة التعيين في سبيل الحصول على عنصر جديد في التنظيم الإداري للمؤسسة.

العنصر الثاني - تكلفة التعليم:

وتشير هذه التكلفة إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة من أجل تدريب العاملين، وتشتمل على نوعين من التكاليف:

- تكاليف مباشرة وتشتمل تكاليف التأهيل والتدريب الخارجي او التدريب اثناء العمل سواء المدربين أو المتدربين

- تكاليف غير مباشرة والمتمثلة بتكلفة وقت المتدرب والمدرّب والإنتاجية الضائعة اثناء التدريب .

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في القياس وما يعيبها هو أن التكلفة التاريخية للأصول البشرية لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد، والتي لا يمكن بدونها اعتباره أصلاً بشرياً، كما أن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير، سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة، أو بالنقصان بسبب تقدم السن، أو المرض، مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمتها الاستثمارية.

**اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

المبحث الثالث

ب- طريقة تكلفة الإحلال:

وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن وتشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال :

(علي, 2003 : 283).

1- تكلفة الإحلال الوظيفي:

ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل ووظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.

2- تكلفة الإحلال الشخصي:

وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخصي محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله. 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، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها، إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة ، والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية

(www. Yusuf-abufara.net:2004)

ج- طريقة تكلفة الفرصة البديلة:

وتعرف بأنها " قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي"

وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين (عبد الخالق, 1995 : 47)

1- فئة العاملين غير الماهرين أو العاديين والذين يسهل إحلالهم بأخرين، ويتم تقسيمهم على أساس نفقات الاستدعاء...

2 - فئة العاملين الماهرين وهي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم.

د- طريقة العوائد المستقبلية:

وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا إنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمته الموارد البشرية ، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

هـ - طريقة التكلفة الاقتصادية:

ويتم تقييم الأصول البشرية وفقاً لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، أي تحدد قيمة الشخص بالمشروع بما يساوي القيمة الحالية للإرباح المستقبلية معتمدين في ذلك على مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المنظمة. (علي, 2003 : 284)

ثالثاً- الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

1 - مفهوم الإفصاح المحاسبي (Concept of Disclosure Accounting)

تحقق المحاسبة غايتها عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية الى المهتمين بالمحاسبة عن طريق قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الاطراف المستفيدين من تلك المعلومات من جهة واختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية (القاضي, 1991: 202),

ويقصد بالإفصاح في المحاسبة هو ان تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهتم الطوائف الخارجية عن المشروع والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية بصورة رشيدة (سالم, 2008 : 86) اما هندريكسن Handrickson فقد عرف الإفصاح على انه " عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين ويميزهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق ارباح في تحقيق ارباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته وان كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارى ولكن على المعايير المرغوبة للإفصاح وهي الإفصاح الكامل والإفصاح الكافي والإفصاح العادي. (حنان, 2001: 447)

اما تشاندلر Chandral فعرفه على انه اجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي. (القاضي وحمدان , 2001 : 202)

ومن خلال ما قدم يمكن ان نعرف الإفصاح بأنه إظهار للمعلومات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية وفي الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملئمة للاطراف المستفيدين من تلك المعلومات لتمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة

2- معوقات الإفصاح عن الموارد البشرية

لاشك ان قبول التعامل مع الموارد البشرية على انها بند من بنود الموجودات يستلزم ادراجها ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي وسيترتب ذلك بالتأكيد زيادة راس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد ورسملة مما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فان الإفصاح يتطلب ادراجها ضمن فقرة الموجودات وبفكرة الموجودات خاصة تسمى الموجودات البشرية. (الفضل واخرون, 2002 , 125)

اما كيفية تحميل مصاريف اهتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد اورد دافيد سون طريقتين لذلك (Davidson and weil 1978,292)

الاولى :- اضافة مصاريف الاهتلاك على مجموع النفقات الادارية العامة في الوحدة الاقتصادية
الثانية :- فصل هذه المصاريف عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص تمثل الاهتلاكات السنوية لهذه الموجودات , وتوجد عدة طرق لاحتساب الاهتلاك عن الموجودات البشرية اكثرها شيوعا في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت .

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

3- اثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

بعد تزايد أهمية وسائل الاتصال المتمثلة بالتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزء رئيسيا من نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية ومن هنا أصبح من واجب المحاسبين البحث عن شتى الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام المحاسبي سواء كانت تقارير مالية داخلية والتي تمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الاداري او تقارير مالية خارجية وهي القوائم المالية المنشورة , ويمكن حصر اثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على النحو الاتي :-

أ- اثار الإفصاح في التقارير المالية الداخلية :-

اظهرت بعض الدراسات ان تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للاصول البشرية يخلق لدى الأفراد اثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم ويمكن ايجاز الاثار المترتبة عن الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية بالقوائم الداخلية بالاتي:-

(الجعيدي, 2007 : 47) (فلامهولتز, 1992: 57)

- 1- دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقييمهم الكمي ، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدالة وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة في هذا التقويم، كما أنه يولد لديهم شعورا خفيا بالسعي نحو زيادة هذه القيم.
 - 2- أن تضمين التقارير المالية بمعلومات كمية حول الموارد البشرية يلبي هدف ادارة الوحدة الاقتصادية، وهو السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلالا امثلا، ويكون معيار كفاءتها هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى.
 - 3- إن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية.
 - 4- تستخدم الإدارة البيانات المتوفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الأصول البشرية مثلا مؤشرا يمكن استخدامه لضبط حركة هذه الأصول.
 - 5- كذلك يوفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف، قرارات الاستغناء عن الموظفين.
- ب- اثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية :-

يمكن تحديد اثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي بالاتي:-

(سالم، 2008: 86)

- 1- تؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ حيث إنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتنعكس آثاره على قائمة الدخل وقيمة الأصول في المركز المالي.
- 2- توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء ؛ لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال.
- 3- اعتبار الموارد البشرية أصول يؤدي إلى الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية، مما يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ يصبح من الممكن اشتقاق مجموعة من النسب لا توفرها القوائم المالية.
- 4- يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع ، أو حسب درجة تأهيلها العلمي ، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المشروع.

(Lev, and Schwartz, 1991: 107)

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية على القوائم
المبينة الثالث
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي:

اولا : نبذة عن الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية:

وهي احدى الشركات التابعة لوزارة التجارة والتي تأسست بتاريخ ١٩٩٨/٩/٢٧ بموجب قرار مجلس ادارة المؤسسة العامة لتجارة الحبوب والذي قسم مكتب بيع الاسمنت والمواد الانشائية الى شركتين هما الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية والشركة العامة للتصدير , بهدف استيراد المواد الانشائية الرئيسية وخاصة الحديد والخشب والمواد الصحية المتنوعة , وقد سعت الشركة الى تحقيق أهدافها المتمثلة في توفير المواد الانشائية ودوائر الدولة من خلال اربعة عشرة فرعا موزعة على محافظات القطر , وقد ساهمت الشركة بتأسيس شركة المصرف المتحدة للاستثمار وساهمت كذلك في الشركة العامة للتمور العراقية , وقد تم اختيار هذه الشركة كعينة للبحث لما لها من دور كبير وتأثير في حياة المجتمع من خلال توفير المواد الانشائية وبيعها بالسعر التجاري (- ١٠). وتضم الشركة الاقسام الرئيسية الاتية:-

١ - قسم التسويق والمخازن

٢ - قسم النقل والتخطيط

٣ - قسم الشؤون الادارية والمالية

٤ - قسم الشؤون القانونية (تقرير الادارة، ٢٠٠٧: ٣)

فيما يتعلق بعقود العمل التي توقع بين الشركة والافراد العاملين فيها فأنها تخضع لقانون العمل الساري في القطر , حيث وقعت الشركة في بداية عام ٢٠٠٧ عقد عمل لمدة ثلاث سنوات لتشغيل افراد في قسمي التسويق والنقل وقد انفقت عليهم الشركة المبالغ المبينة بالجدول الاتي:-

جدول رقم (١)
تكاليف الموارد البشرية

ت	التفاصيل	المبالغ / الف دينار
١-	تكاليف الاستقطاب	٨٦٧٣٠٠
٢-	تكاليف التعيين	٣٩٥٧٥٠
٣-	تكاليف التدريب	١٢٣٥٨٠٠
٤-	تكاليف متنوعة اخرى	٩٧٥٢٠٠
	المجموع	٣٤٧٤٠٥٠

وبما ان الشركة تطبق الانظمة المحاسبية التقليدية في اعداد قوائمها المالية فقد تم معالجة تكاليف الموارد البشرية المبينة في الجدول رقم (١) في كشف الدخل على انها نفقات ايرادية ضمن فقرة التكاليف التسويقية , وعلية لم يتم اظهار تلك التكاليف في قائمة المركز المالي للشركة والجدولين ٢ , ٣ يوضحان ذلك.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

جدول رقم (2)

الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية

55469822		ايرادات النشاط الجاري
		ينزل: كلفة البضاعة المباعة:
	768	مشتريات بغرض البيع
(10304)	9536	التغير في مخزون بضائع بغرض البيع
55459518		فانض النشاط الجاري
		تنزل: التكاليف التسويقية:
	11973329	رواتب واجور
	87631	مواد تعبئة وتغليف
	52132	مصاريف بيع وتوزيع
	3474	*مصاريف اخرى
(12116566)		مجموع التكاليف التسويقية
	6248304	تنزل: التكاليف الادارية:
	1520	رواتب واجور
	3234	قرطاسية
	623786	مياه وكهرباء
(6876844)		** اندثارات
		مجموع التكاليف الادارية
36466108		الدخل التشغيلي
		يضاف : ايرادات ومكاسب اخرى:
	75000	ايرادات استثمارية مالية
	1326	الايرادات التحويلية
	980821	الايرادات الاخرى
1057147		المجموع
		تنزل: المصاريف والخسائر الاخرى:
	75422	المصروفات التحويلية
	382181	المصروفات الاخرى
(457603)		المجموع
37065652		صافي الربح

كشف الدخل للسنة المنتهية في 2007/12/31

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة.

*تمثل مصاريف الموارد البشرية وهي المصاريف الموضحة بالجدول رقم (1).

** تمثل هذه الاندثارات مجموع الاندثارات عن الموجودات الثابتة (المباني,الاتاث وسائل النقل) فقط.

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

جدول الرقم (3) الثالث

الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية

كشف الميزانية العامة كما في 31 /12 /2007

			الموجودات:
			الموجودات المتداولة:
	313595499		الصندوق
	276148435		المدينون
	589799		اعتمادات مستندية
	481148		المخزون (بالكلفة)
	590814881		مجموع الموجودات المتداولة
			الموجودات الثابتة:
		6386644	المباني
	6789195	(402551)	ينزل : مخصص الاندثار المتراكم للمباني
		1073772	وسائل النقل
	857432	(216340)	ينزل: مخصص الاندثار المتراكم لوسائل النقل
		963840	اثاث
	968945	(4895)	ينزل: مخصص الاندثار المتراكم للاثاث
	8615572		مجموع الموجودات الثابتة
	1715627		استثمارات طويلة الاجل
601146080			مجموع الموجودات
			المطلوبات وحق الملكية:
			المطلوبات:
	553753234		الدائنون
	3192		اوراق الدفع
	553756426		مجموع المطلوبات
			حقوق الملكية
	80000		رأس المال المدفوع
	47309654		الاحتياطات
	47389654		مجموع حقوق الملكية
601146080			مجموع المطلوبات وحق الملكية

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

نلاحظ من الجدول رقم (3) ان الميزانية العمومية لم تظهر اي اثر لتكاليف الموارد البشرية حيث تم معالجتها في كشف الدخل فقط .

**اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

ثانيا: تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

وبتطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركة نجد الاتي:-

- 1- ان التكاليف المبينة بالجدول رقم (1) سوف ترسمل وتستنفذ خلال ثلاث سنوات وهي مدة عمل الافراد بالشركة .
- 2- سيستخدم الباحث التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية وتطبيق طريقة القسط الثابت في احتساب استنفاد هذه الموارد , وعليه سيكون قسط استنفاد الاصول البشرية لسنة 2007 كالاتي:-
$$1158,017 = 3 \div 3474050$$
 دينار

**اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

جدول رقم (4) الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية
قائمة الدخل وفق محاسبة الموارد البشرية كما في 2007/12/31

* تمثل هذه الاندثارات مجموع الاندثارات عن الموجودات الثابتة (المباني، الاثاث، وسائل النقل)

55469822		ايرادات النشاط الجاري
		ينزل: كلفة البضاعة المباعة:
	768	مشترىات بغرض البيع
(10304)	9536	التغير في مخزون بضائع بغرض البيع
55459518		فائض النشاط الجاري
		تنزل: التكاليف التسويقية:
	11973329	رواتب واجور
	87631	مواد تعبئة وتغليف
(12113092)	52132	مصاريف بيع وتوزيع
		مجموع التكاليف التسويقية
		تنزل: التكاليف الادارية:
	6248304	رواتب واجور
	1520	قرطاسية
	3234	مياه وكهرباء
	623786	* اندثارات
(6878002)	1158	اندثار الاصول البشرية
		مجموع التكاليف الادارية
36518424		الدخل التشغيلي
		يضاف : ايرادات ومكاسب اخرى:
	75000	ايرادات استثمارية مالية
	1326	الايرادات التحويلية
1057147	980821	الايرادات الاخرى
		المجموع
		تنزل: المصاريف والخسائر الاخرى:
	75422	المصروفات التحويلية
(457603)	382181	المصروفات الاخرى
		المجموع
37117968		صافي الربح

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

جدول رقم (5) الشركة العامة لتجارة المواد الانشائية
كشف الميزانية العامة (وفق محاسبة الموارد البشرية) كما في 31/12/2007

			الموجودات:
			الموجودات المتداولة:
	313595499		الصندوق
	276148435		المدينون
	589799		اعتمادات مستندية
	481148		المخزون (بالكلفة)
	590814881		مجموع الموجودات المتداولة
			الموجودات الثابتة:
		6386644	المباني
	6789195	(402551)	ينزل : مخصص الاندثار المتراكم للمباني وسائل النقل
		1073772	ينزل: مخصص الاندثار المتراكم لوسائل النقل
	857432	(216340)	اثاث
		963840	ينزل: مخصص الاندثار المتراكم للاثاث
	968945	(4895)	
	8615572		مجموع الموجودات الثابتة
		3474	الاصول البشرية
	2316	(1158)	ينزل:مخصص الاستنفاد للاصول البشرية
	1715627		استثمارات طويلة الاجل
601148396			مجموع الموجودات
			المطلوبات وحق الملكية:
			المطلوبات:
	553753234		الدائنون
	3192		اوراق الدفع
	553756426		مجموع المطلوبات
			حقوق الملكية
		80000	رأس المال المدفوع
		2316	راس المال البشري
	82316		مجموع راس المال المستثمر
	47309654		الاحتياطيات
	47391970		مجموع حقوق الملكية
601148396			مجموع المطلوبات وحق الملكية

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

نلاحظ في الجدولين (2, 3) الاثر الواضح على قائمتي الدخل والمركز المالي نتيجة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية حيث تأثر رقم صافي الربح والمركز المالي بشكل ملحوظ وظهر بالشكل الحقيقي والصحيح وذلك عن تطبيق المبادئ المحاسبية والذي اعتبرت تكاليف الاستقطاب والتعيين والتدريب والتكاليف الاخرى التي تخص الموارد البشرية هي نفقات رأسمالية بدلا من كونها نفقات إيرادية .

اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات

- 1- تعتبر محاسبة الموارد البشرية اداة لتحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرارات الداخلية والخارجية. ويعتمد نجاح الوحدة الاقتصادية على حسن استثمار مواردها وخاصة الموارد البشرية باعتبار العنصر البشري استثمارات تحقق عوائد طويلة الاجل من خلال زيادة إنتاجيتها وذلك عن طريق إدارتها بفاعلية وكفاءة.
- 2- ان تجاهل اهمية الموارد البشرية وعدم قيام الوحدة الاقتصادية من المحاسبة عن مواردها البشرية والإفصاح عنها في قوانينها المالية يؤدي بالنهاية الى اتخاذ قرارات غير سليمة وكذلك عدم قيام تلك الوحدات من انجاز أهدافها بالشكل المناسب.
- 3- يعتبر المورد البشري أصل من أصول الوحدة الاقتصادية يمكن رسمته واطفائه حسب العمر الإنتاجي وذلك لتوافر خصائص الاصل على المورد البشري حسب المفهوم المحاسبي .
- 4- ان رسلت الموارد البشرية يتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية حيث يستلزم ادارتها كموجودات في قائمة المركز المالي وسيترتب ذلك بالتأكيد زياده في رأسمال المستثمر وكذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال الفترة.
- 5- ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر تقارير مالية داخلية وخارجية اكثر افصاحا وتعبيراً عن صافي الربح و المركز المالي للوحدة الاقتصادية اضافة الى ميزات اخرى لا يوفرها النظام المحاسبي التقليدي.
- 6- إن الانظمة الموجودة في الشركات العراقية لا تلبى متطلبات الموارد البشرية اضافة الى عدم وجود اهتمام واضح للشركات بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بالرغم من اهتمام هذا الشركات بالاستثمار بكثافة في العنصر البشري .

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من اجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال وضع نظام محاسبي للموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية كجزء من النظام المحاسبي العام والعمل على اعداد سجلات تحليلية ومحاسبية للتسجيل والتبويب وقياس عناصر تكاليف الموارد البشرية من اجل إظهارها بالقوائم المالية .
- 2- العمل على تحديد قيمة الموارد البشرية تبعاً لمدخل التكلفة التاريخية باعتبارها المقياس الأكثر موضوعية وسهولة في التطبيق ، كما يعتبر هذا الأسلوب أكثر انسجاماً مع المبادئ المحاسبية وأكثر موضوعية .
- 3- الاطلاع على تجارب الشركات الكبرى في مجال محاسبة الموارد البشرية وعلى التطبيقات الحديثة على الصعيدين الدولي والإقليمي .
- 4- ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية وخاصة التي تستخدم الموارد البشرية بدرجة كبيره .
- 5- ضرورة زيادة الاهتمام والتوجيه من قبل الادارات في الوحدات الاقتصادية حول اهمية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية و على هيئات المحاسبة إصدار معايير محاسبية تخص الموارد البشرية .

**اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم
المالية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)**

المبحث الثالث

المراجع :-

- 1- الحيايى, وليد, دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة "الطبعة الاولى, عمان دار الحامد للنشر والتوزيع
2004
- 2- الشيرازي , عباس "نظرية المحاسبة" دار السلاسل للطباعة والنشر, الكويت, 1990
- 3- الفضل ونور, عبد الناصر, وليد عجمي علي "المشاكل المحاسبية المعاصرة الطبعة الاولى , دار المسيرة
للنشر والتوزيع والطباعة , عمان 2002
- 4- القاضي , حسين "نظرية المحاسبة " , مطبعة الاتحاد , دمشق , 1991
- 5- القاضي حسين , حمدان . مأمون "نظرية المحاسبة"الدار العلمية ودار الثقافة , عمان 2001
- 6- الهيتي , خالد "ادارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي "الطبعة الاولى, دار وائل للنشر, عمان, 2003
- 7- حنان, رضوان " تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبية "دار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع
عمان 2001
- 8- حنان , رضوان "بدائل القياس المحاسبي المعاصر "الطبعة الاولى , دار وائل للنشر , عمان 2003
- 9- علي , رمضان محمد "المحاسبة المتقدمة :-"دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة
- 10- علي , سمية , امين "المحاسبة عن راس المال الفكري " مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ,العدد 60
السنة 2003
- 11- فلا مهولتز , اريك "المحاسبة عن الموارد البشرية "تعريب محمد عصام الدين زايد دار المريخ للنشر,
الرياض 1992
- 12- معايير المحاسبة الدولية "لجنة معايير المحاسبة ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين , عمان 2001
- 13- عبد الخالق , اسامة ,علي "تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات
الاقتصادية الجديدة "مجلة العمل العربية العدد 60 سنة 1995
- 14- مسعود , نوال بن عمارة "محاسبة الموارد البشرية , الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج
في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية , مارس 2004
- 15- العبيدي , سناء "دور واهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة
"رسالة ماجستير , كلية التجارة , الجامعة الاسلامية غزة 2007
- 16- جابر , فاضل "تصميم نظام معلومات محاسبية الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية "مجلة جامعة
دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 18 العدد الاول 2002
- 17- سالم , فضل كمال "مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ
القرارات المالية رسالة ماجستير ,كلية التجارة الجامعة الاسلامية 2008
- 18-American Accounting Association AAA"Committeon human resources
accounting "Accounting Review ,VOL 48 Supplement 1973
- 19-Ler Baruch and Schwartz ,Aba on the Use of the Economic concept of human
capital in Financial statement "Accounting Review, VOI ,46,no I,Janm 1991
- 20-WWW.yusuf-abufara.Net :\10\2\2004
- 21-Wang,X,Zhang,Zm&Wange,S. (Human capital accounting and the system of
national)2006
- 22-Shakirm Munir , (Human Resources Accounting Practices) 2002
WWW.mohe.gov.ps
- 23-Tomassini .A. Lawrence (Assessing the impact of human resource Accounting)
WWW. Jstor. Org . 1997.