



أوراق في محاسبة التكاليف

د. صباح قدوري*: محاسبة التكاليف (المعضلية): محاسبة عوامل الإنتاج/الموارد البشرية، كمثال على ذلك**

المقدمة

ظهر في أوائل السبعينات من القرن الماضي اهتمام كبير بمسألة ما يسمى بمحاسبة التكاليف المعضلية. وصدرت العديد من الدراسات والأبحاث بهذا الخصوص. وهي تشمل: محاسبة العنصر البشري في الإنتاج، محاسبة وقاية الطبيعة، محاسبة الرقابة النوعية [1]. أي بمعنى آخر استحداث وظيفة إضافية لمحاسبة التكاليف، تحت باب المسؤولية الاجتماعية للمحاسبة. كان الهدف من ذلك هو الربط بين الأهداف الاقتصادية النقدية للوحدة الاقتصادية ومردودها الاجتماعي، الذي أصبح يمثل عنصر التمييز والتغيير في ظل الاقتصاد المعرفي والتكنولوجيا المعلوماتية المتطورة وانفتاح السوق، التي تتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من المهارة والتعليم والخبرة والتخصص. وبذلك أصبحت الوحدات الاقتصادية أمام مسؤولية المساهمة والاهتمام بالعنصر البشري وتطويره وتنميته، والحفاظ على البيئة وإدامتها وحمايتها من التلوث، والرقابة على نوعية وجودة الإنتاج لحماية المستهلك وتقديم أفضل الخدمات إليه، وفي تحسين القرارات الإدارية في هذه الوحدات.

نحاول في هذه الورقة أن نركز بشكل خاص على محاسبة العنصر البشري في وحدات إدارة الأعمال، فقد برزت آراء ووجهات نظر مختلفة حول المعالجة المحاسبية للموارد البشرية. وهنا نتناول الموضوع من منظور، عليه إجماع كبير في أوساط المحاسبين والجمعيات المحاسبية المهنية والباحثين في النظام المحاسبي، والذي يعتبر هذه الموارد أصلاً من أصول الوحدة الاقتصادية، وكنشاط استثماري يدرّ بعائد عليها، يمكن قياسها بالوحدة النقدية، والرقابة عليها،



أوراق في محاسبة التكاليف

وإنتاج البيانات والمعلومات عنها، والتي تساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ قرارات إدارية سليمة، والجهات المتعاملة معها في تحسين قراراتها تجاهها.

وانطلاقاً من المفهوم الذي يعتبر إن العنصر البشري يعد عاملاً مهماً وأساسياً في العملية الإنتاجية، من خلال المساهمة في الأهداف وتقديم الخدمات الحالية والمستقبلية، ورفع الإنتاجية الذي يعتمد على العنصر البشري بدرجة أولى، ولتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، فقد ازدادت الحاجة إلى الاهتمام بالموارد البشرية واعتبارها تكلفة رأسمالية يمتد مردودها الاقتصادي والاجتماعي لعدة سنوات، وبذلك تعامل محاسبياً كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية. ومن هنا أصبحت الحاجة ملحة لتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية لمعالجة أسس الاستثمار في هذا المجال، وهو ما يعرف بمحاسبة تكاليف الموارد البشرية.

نحاول تسليط الضوء على الموضوع باتباع أسلوب وصفي وتحليلي للموارد البشرية، ضمن المحاور الآتية:

1. المفهوم المحاسبي لطبيعة الموارد البشرية كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية.
2. الاصل البشري ومعالجته المحاسبية في التطبيق العملي، وفق معايير المحاسبة الدولية.
3. أهمية محاسبة الموارد البشرية ومردودها الاجتماعي.

أولاً: المفهوم المحاسبي لطبيعة الموارد البشرية كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية.

في ظل العولمة والانفتاح على السوق والتطور التكنولوجي وخاصة المعلوماتية منه، أصبحت هناك حاجة إلى الاهتمام بالموارد البشرية وأهميتها كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية، وذلك لإيجاد طرق جديدة لتحقيق أهدافها وتحسين ادائها وتوفير مكانة تنافسية لها.



أوراق في محاسبة التكاليف

تعتبر تكاليف الموارد البشرية نفقات رأسمالية وليست نفقات جارية يحمل بها عادة حساب الأرباح والخسائر دفعة واحدة عند حدوثها خلال السنة المالية للوحدة الاقتصادية. وعليه لابد من تعريف المفهوم المحاسبي لهذه الموارد، ليتسنى لنا قياسها والرقابة عليها وإنتاج المعلومات الخاصة بها والتي تساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة لأنشطتها الإنتاجية والمالية والإنسانية.

لقد ظهرت مفاهيم وتعريفات عديدة لمحاسبة الموارد البشرية، فعلى سبيل المثال عرفها (Eric Flamholtz) بأنها المحاسبة عن الافراد كموارد تتضمن التكاليف المحققة من قبل الوحدة الاقتصادية في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الاصول البشرية، وتشمل ايضا قياس القيمة الاقتصادية للعاملين فيها [2]. وعرّفت جمعية المحاسبين الامريكيين (AAA) محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وتوصيل المعلومات الخاصة بها الى متخذي القرارات [3]. كما عرفها (Usry & Matzy)، بأنها عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في الوحدة الاقتصادية والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن [4].

وتتركز هذه التعاريف وغيرها، في الجوهر، على تحديد قياس التكلفة والرقابة على عناصرها وإنتاج البيانات والمعلومات، وتحديد أسلوب معالجة الموارد البشرية وتقييم قيمتها الاقتصادية بالنسبة للأفراد والوحدة الاقتصادية والمجتمع، وتقديم هذه المعلومات الى الجهات المعنية للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات.

ولتحقيق هذه الوظائف لابد من وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية والإفصاح عنها بشفافية ومصداقية عاليتين باعتبارها تكلفة اقتصادية تتحملها الوحدة الاقتصادية مقابل عائد تحصل عليه مستقبلاً، وترجمة ذلك في صورة نقدية وإظهارها



أوراق في محاسبة التكاليف

ضمن التقارير والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف تحقيق نوع من التخطيط السليم لأعباء القوى العاملة المتوقعة، الذي يساهم في تطوير العاملين، عن طريق إتباع فهم جديد لتصميم وتنظيم العمل، وإيجاد أفضل الطرق للاستفادة من الاستثمارات في الأصول البشرية، وقياس العائد من استخدام هذه الأصول، باعتبار ان العنصر البشري يمثل موردا هاما من موارد الوحدة الاقتصادية [5].

ولأجل إظهار كلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، يتطلب ذلك تطبيق المبادئ كالاتي:

- إظهار التكلفة كأصل ضمن الأصول كنفقات إيرادات مؤجلة.
- إطفاء التكلفة وفق الطرق المعروفة في النظام المحاسبي لأصول الوحدة الاقتصادية، على اساس العمر الإنتاجي لكل منتسب، وتنظيم حسابات شخصية لكل منهم لهذا الغرض.
- التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
- متابعة دورية للحسابات الشخصية لتحديد عدد تاركي العمل.
- وجود خطة تدريبية مستمرة سنويا للعاملين.

ثانيا: الأصل البشري ومعالجته المحاسبية في التطبيق العملي، وفق معايير المحاسبة الدولية

وفق معيار (38) لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فإن الاصل الثابت يتضمن الأركان التالية: [6]

- يستخدم لأكثر من فترة مالية.
- يحدد بعمر إنتاجي معين.



أوراق في محاسبة التكاليف

– له خاصية ملكية لاستخدامه في العملية الإنتاجية او الخدمية أو لأغراض إدارية للوحدة الاقتصادية.

إن تحديد وقياس تكاليف الموارد البشرية والرقابة عليها وإنتاج البيانات والمعلومات الخاصة بها ومعالجتها محاسبيا باعتبارها أصلاً من اصول الوحدة الاقتصادية، والتعبير عنها بشكل نقدي وحقوق محددة للمنافع والخدمات التي تحصل عليها مستقبلاً، وتكون مملوكة للشخص أو الوحدة الاقتصادية، فإنها لا بد أن تخضع لطريقة الإطفاء خلال فترة زمنية معينة تحدد بمدة عقد العمل. وتظهر في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية، كأصل غير ملموس، مطروحاً منه قسط الإطفاء (الاهتلاك) سنوياً، الذي يعتبر عبئاً مالياً يتحمله حساب الأرباح والخسائر للسنة المالية.

ويمكن قياس تكلفة الاصل من خلال تبويبها الى عناصرها: تكلفة الحصول على العاملين، مثلاً (الإعلان عن الوظيفة، وأتعاب هيئة التوظيف، ونفقات السفر، وتكاليف المقابلات والاختبارات والتعيين، وغيرها)، وتكلفة التأهيل والتعليم، مثلاً (تكاليف التدريب، والتطوير، والدورات التأهيلية، الدراسة والبعثات، والمشاركة في المؤتمرات وكتابة الأبحاث، وغيرها). وكذلك تكلفة ترك الوظيفة مثلاً (صرف المكافآت والتعويضات والاستحقاقات، وغيرها). لذا فإن قيمة المورد البشري يتضمن كل التكاليف المذكورة والمرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري التي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري في الوحدة الاقتصادية.

بالمقابل، يجب إظهار عناصر تكاليف الموارد البشرية المذكورة في اعلاه بتفاصيلها بشكل تحليلي في حساب تكوين الأصل الثابت (الموارد البشرية) على أساس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من العامل. ويحسب وفق راتبه السنوي الذي يساوي القيمة الفعلية للخدمات التي يقدمها للوحدة الاقتصادية، معتمداً على استخدام معدل خصم وعمر العامل عند التحاقه بالعمل وعدد السنوات المتوقعة للعمل في الوحدة الاقتصادية حتى سن التقاعد.



أوراق في محاسبة التكاليف

وبذلك تقدم محاسبة الموارد البشرية المقاييس المالية لقيمة الموارد البشرية بصورة شفافة وصادقة وعادلة.

نحاول وباختصار شديد (من دون الدخول في التفاصيل)، عرض نموذج تطبيق محاسبة الموارد البشرية عمليا في الوحدة الاقتصادية، على ضوء المبادئ المتعارف عليها في النظام المحاسبي ووفق معايير المحاسبة الدولية رقم (38)، الذي يستند على الفكر المحاسبي لقياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري، مما يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية له، والاعتراف به كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية، الذي يقدم منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة، وإمكانية قياس تكلفته وإظهاره أيضا في جانب أصول الوحدة. وهذا يتطلب الإجراءات، التالية:

1. فصل التكاليف الرأسمالية عن النفقات الجارية، وتجميعها ضمن العمليات الرأسمالية، تحت عنوان (الموارد البشرية).
2. إعداد الحسابات الشخصية للعاملين لهذا الغرض، تسجل فيها عناصر التكاليف بتفاصيلها.
3. يمكن تجميع وتصنيف التكاليف المشار إليها سابقا، تحت حسابات إجمالية، وهي: تكاليف الاقتناء، وتكاليف التأهيل والتعليم، وتكاليف ترك العمل وتفاصيلها [7].
4. تُحْمَل هذه التكاليف على مركز مراقبة العمليات الرأسمالية تحت عنوان (الموارد البشرية).
5. ولقياس هذه التكلفة، هناك طرق ووجهات نظر مختلفة بذلك، منها:

- التكاليف الكلية التاريخية، وتشمل كل التكاليف المشار إليها سابقا في اعلاه. [8]
- تكلفة الإحلال، وهي التضحية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجود الآن. وهي تشمل: تكلفة الإحلال الوظيفي، أي إحلال شخص محل وظيفة معينة، يشغلها شخص آخر والقادر على القيام بنفس المهام والخدمات التي تخص تلك الوظيفة. وتكلفة الإحلال الشخصي، أي إحلال شخص



أوراق في محاسبة التكاليف

محل شخص آخر يكون قادرا على تقديم المهام والخدمات التي يودها الشخص

- الحالي، وتشكل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله. [9]
- العوائد المستقبلية، يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل الى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العامل في المستقبل حتى نهاية عمر الإنتاجي للوحدة. ويتم الوصول الى حساب القيمة الإجمالية للأصل البشري من واقع متوسط الرواتب لمجموعة متماثلة من العاملين. ويعاب على هذه الطريقة بانها تأخذ بنظر الاعتبار فقط عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول الى قيمة الموارد البشرية، وإهمال العوامل الاخرى، كسن وكفاءة وخبرة العامل.
- تكلفة الفرصة البديلة، وهي قيمة الاصل عندما يكون هناك استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي. وتصنف هذه الطريقة العاملين الى فئتين، المهرة والعاديين. الاولى، وهي نادرة، ويتم تقويمها باعتبارها أصل بشري يمكن استخدامها في أكثر من نشاط، اي عدة بدائل لمعرفة قيمتها في أفضل استخدام. والثانية، يسهل إحلالهم بآخرين، ويتم تقسيمهم على أسس نفقات الاستدعاء. [10]
- التكلفة الاقتصادية، وبموجبها يتم تقييم الاصل البشري وفقا لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، اي تحديد قيمة الشخص في الوحدة الاقتصادية بما يساوي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية، ويعتمد على مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

6. تجمع كل التكاليف التي تتفق على الاصل البشري وتسجل في الدفاتر المحاسبية بشكل منفرد وتحليلي وفي دفاتر الفرعية لكل العاملين.

7. إظهار هذه التكاليف في القوائم المالية (حساب تكوين الاصل، قائمة المركز المالي).



أوراق في محاسبة التكاليف

على ضوء ما ورد اعلاه، نتبع اسس المعالجة المحاسبية للموارد البشرية، كالتالي:

- تسجيل القيد الخاص بعناصر التكاليف في الدفاتر المحاسبية: (من ح/مفردات تكلفة الاقتناء، ح/تكلفة التأهيل والتعليم، ح/تكلفة ترك الخدمة الى ح/النقد، البنك)، دفع التكاليف إما نقداً أو عن طريق البنك.
- تحميل حساب الاصل: (من ح/الموارد البشرية الي ح/تكلفة الاقتناء، تكلفة التأهيل والتعليم، تكلفة ترك الخدمة)، غلق هذه التكاليف بتفاصيلها في حساب تكوين أصل المورد البشري.
- في نهاية السنة المالية يظهر حساب الموارد البشرية بكلفته الكلية والتاريخية ضمن أصول الوحدة الاقتصادية في كشف المركز المالي لها كأصل غير ملموس مطروحاً منه قسط الإطفاء السنوي.

8. هناك طرق لاحتساب الاستهلاك السنوي على أساس: القسط الثابت اي الخطي أو القسط المتناقص، ونفضل في هذه الحالة تطبيق القسط الثابت اي بنسبة ثابتة خلال العمر الإنتاجي للأصل، لكون هذا الاستثمار طويل الاجل، وكالاتي:

- يسجل كل سنة: من ح/ إطفاء الموارد البشرية الى ح/ الموارد البشرية. يقفل ح/إطفاء الموارد البشرية في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر الحساب المقابل في جهة الاصول بصافي قيمة الاصل اي مطروحاً منه قسط الإطفاء (الاهتلاك)، ويحسب قسط الاطفاء السنوي وفق المعادلة الخطية التالية:

قسط الإطفاء السنوي = تكلفة الأصل البشري مقسوم على العمر الإنتاجي للأصل البشري.



أوراق في محاسبة التكاليف

ووفق طريقة القسط الثابت فإن القيمة الدفترية لأصل الموارد البشرية تصبح صفراً في نهاية فترة العقد، إذا لم تحدث التعديلات على هذه القيمة خلال تلك الفترة.

• ففي حالة ترك الشخص الوظيفة لأسباب: النقل أو البيع أو الوفاة، سيتم التسوية بقيمة أصل الموارد البشرية لكل حالة على حدة، وكالاتي:

- عند الحصول على الربح أو الخسارة من النقل أو البيع، يكون القيد: من ح/النقد أو البنك الى ح/الموارد البشرية وح/الربح عن الموارد البشرية.
- عند حصول الخسارة يكون القيد: من ح/النقد أو البنك وح/خسارة الموارد البشرية الى ح/الموارد البشرية.
- عند الوفاة: من ح/إطفاء الموارد البشرية الى ح/الموارد البشرية.

9. توجد طرق عدة لتقييم الموارد البشرية وتعتمد على طريقة توزيع الاصل البشري على فترات زمنية باستخدام معدل مناسب. وللوصول الى قيمة التخفيض في الموارد البشرية، يفضل التفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكلفة التأهيل والتعليم، وكالاتي:

• إطفاء تكلفة الاقتناء، يعتمد على فترة بقاء الفرد في العمل لحين إحالته على التقاعد، مطروحاً منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في الوحدة الاقتصادية، وفق المعادلة ادناه.

قسط الإطفاء السنوي $(Ta) = C(1+r)^N$ مقسوم على الفترة الزمنية لخدمة الشخص

(N) .

حيث:



أوراق في محاسبة التكاليف

Ta : قسط الإطفاء السنوي

C : تكلفة اقتناء العاملين

r : المعدل المستخدم خلال الفترة

N : الفترة الزمنية المتوقعة لخدمة الشخص

- إطفاء تكاليف التأهيل والتعليم، يتوقف على مدة الاستفادة المتوقعة من برامج التأهيل والتعليم، وعادة تكون أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الشخص في الخدمة، وتحسب وفق المعادلة الخطية الآتية:

إطفاء العنصر البشري (Ta) = تكلفة الأصل البشري (1 + r) Cd مقسوم على العمر الإنتاجي للأصل البشري محدد في مدة العقد (SN).

حيث:

Ta: إطفاء العنصر البشري

Cd: تكلفة الاصل البشري

r : المعدل المستخدم خلال الفترة

S N : العمر الإنتاجي للأصل البشري محدد في مدة العقد، وهو: حاصل ضرب (الفترة

الزمنية المتوقعة للمهارات المعينة يقدمها الفرد للوحدة الاقتصادية (N) مضروباً في (S)

التي اكتسبها من برنامج التدريب وتنمية الافراد.

10. بغية ممارسة رقابة فعالة على عناصر تكاليف الموارد البشرية، لابد من جود نظام محاسبي للتكاليف يعتمد على التخطيط للموارد البشرية ضمن موازنتها التخطيطية، وبوجود نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، تستند على الادوات، كالاتي: [11].

- نظام للتكاليف المحددة مقدماً و/أو المعيارية، ليكون مقياس تقاس عليه هذه التكاليف.



أوراق في محاسبة التكاليف

- تنظيم إداري تحدد المسؤوليات والسلطات.
- نظام مدروس للحوافز.
- نظام للتقارير بين مختلف المستويات الإدارية.
- تصميم نظام مستندي خاص بعناصر هذه التكاليف، يساعد على الرقابة عليها من المنبع.
- الفصل بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية.

11. ضرورة وجود مجموعة من التقارير تنتجها محاسبة الموارد البشرية، وتقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها الى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. وتعتمد على الأركان التالية:

- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الداخلية، وتكون عادة دورية.
- معلومات تفيد جهات خارجية مختلفة، كالبنوك والمؤسسات المالية والائتمانية والمستثمرين، وأصحاب العلاقة بالوحدة الاقتصادية.
- إتباع قواعد وسياسات محاسبية واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية، والاعتماد على الجودة بدلاً من الكمية.
- اعتماد مبدأ الشفافية في عملية إعداد القوائم المالية الخاصة بالموارد البشرية، وتكون قابلة للفهم، مع الأخذ بنظر الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعدادها.
- يمكن الاستفادة من الوسائل الالكترونية في إعداد هذه التقارير، وإذا أحسن تصميم أنظمتها، وتوجيهها في قناة الاتصال المناسب، وتحديد خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي هذا الى تكامل عملية المراقبة وتكامل المعلومات أيضاً.

ثالثاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية ومردودها الاجتماعي



أوراق في محاسبة التكاليف

نحن اليوم في عصر الاقتصاد المعرفي، وما يفرضه من تحديات جديدة على الوحدة الاقتصادية، من أجل المواصلة والبقاء والتفوق في السوق، ومواكبة المتغيرات المتسارعة في محيطها، واكتشاف طرق جديدة ومفضلة للمنافسة والجودة، وذلك عن طريق مواردها البشرية لامتلاكها المعارف والمهارات والقدرة على التطوير واستغلالها لتفعيل الموارد الاخرى (المالية، المادية، والتكنولوجيا الحديثة... الخ). ولأهمية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية، يمكن أن ننظر إليها من زاوية الوحدة الاقتصادية، والأفراد العاملين، والمستثمرين. [12]

1. الوحدة الاقتصادية:

- تستفيد الوحدة الاقتصادية من خلال إنتاج المعلومات عن الموارد البشرية في تحسين: قرارات التوظيف، وتحديد مستوى الرواتب، وتحقيق الكفاءة والإنتاجية للعاملين، والدقة في اتخاذ القرار عند إنهاء خدمات الأفراد وفق عملية تقييم الفرد العامل، وذلك ارتباطاً بأن الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.
- زيادة إنتاجية الفرد العامل من خلال تقييم المهارات والقدرات والتصاق العاملين بالإدارة، وتطبيق مبدأ الحوافز المادية والمعنوية، ورفع الروح المعنوية والمبادرة والتطور لديهم.
- بما أن قيمة المؤسسة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيم الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، بما فيها أصل الموارد البشرية، مطروحا منها مطلوبات الوحدة الاقتصادية، لذا من الضروري أن تتضمن القوائم المالية تفاصيل شفافة وصادقة ودقيقة عن الاستثمارات في الموارد البشرية منفصلة عن المصروفات العامة، وذلك لان المستثمرين يحتاجون الى مثل هذه المعلومات لعملية اتخاذ قراراتهم.
- تحسين تنافسية الوحدة الاقتصادية وقراراتها الإدارية.



أوراق في محاسبة التكاليف

- الحصول على تسهيلات أكثر من المؤسسات الائتمانية والبنوك لمنحها قروض طويلة الاجل بفوائد مناسبة، بضمان الأصول بما فيها أصل المورد البشري.
- وجود هذه الموارد والإفصاح عنها بالشفافية والمصادقية، يساعد على تحسين قرارات المستثمرين ورؤيتهم وانطباعهم لقيمة الوحدة الاقتصادية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية على مشاركة الوحدة الاقتصادية في المسؤولية الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية الى جانب الأهداف الإنتاجية.

2. بالنسبة للعاملين:

- تؤثر محاسبة الموارد على سلوكية العنصر البشري، والشعور بأنهم جزء مهم من الوحدة الاقتصادية، وينعكس ذلك على مزيد من الولاء والإخلاص في العمل.
- الاهتمام بالعاملين من حيث التأهيل ورفع قدراتهم في التكنولوجيا الحديثة، وخاصة المعلوماتية منها، مما يساعدهم على البقاء والاستمرارية في العمل.
- يساعد على تحسين المرتبات والترقيات الوظيفية للعاملين.
- حصولهم على المؤهلات والمعرفة والخبرة، يؤهلهم على حسن التنظيم والتطور ورفع الإنتاجية في العمل.

3. بالنسبة للمستثمرين والممولين:

- وجود معلومات شفافة وصادقة وصحيحة في التقارير المالية (حساب تكوين الاصل وحساب النتيجة، وكشف المركز المالي) للموارد البشرية، يساعد في إجراء التحليلات



أوراق في محاسبة التكاليف

المالية الخاصة بها، لما لها من أثر على تحسين القرارات للتعامل مع الوحدة الاقتصادية.

- إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المتنافسة على أسس سليمة.
- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الاداء الاجتماعي للمؤسسة واتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومي.
- رغبة المستخدمين الخارجيين الاطلاع على الكشوفات المالية لمعرفة درجة رضا ومعنويات العاملين، والحصول على الصورة الحقيقية للوحدة الاقتصادية، واتخاذ القرارات الصائبة والصحيحة والمناسبة تجاهها.

ختاماً، نقول، إن العنصر البشري يعتبر عاملاً مهماً من عوامل الإنتاج، وبذلك يتزايد اهتمام وحدات إدارة الأعمال في إنفاق أموال كبيرة في هذا المجال، من أجل تطوير وتدريب وتأهيل العاملين، باعتبار ذلك نوع من الاستثمار والتعامل معه كأصل من أصول الوحدة. وهذه الرؤية تتطلب وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية كوحدة إدارية ضمن الوحدات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية، يستطيع تحديد وقياس هذه الموارد والرقابة عليها وإنتاج معلومات تفصيلية عنها بغية اتخاذ قرارات إدارية سليمة والاستفادة منها في تطوير خدمات العاملين، وتحقيق أهداف الوحدة، وفي نفس الوقت يتحقق أيضاً مردود اجتماعي للمجتمع بصورة عامة. بالرغم من أهمية محاسبة الموارد البشرية، إلا أن تطبيقها ما زال محدوداً، وتكون غالباً في خدمة القرارات الإدارية للوحدة الاقتصادية.

ان هناك ضرورة لإظهار معلومات كافية وشفافة عن العاملين، وبشكل دوري في التقارير، وأن تتضمن بيانات عن دوران العاملين وأعدادهم واختصاصاتهم وخبراتهم، كذلك الإفصاح عن تكاليف التأهيل والتدريب والتعليم في توبيبات خاصة ملحقة بالقوائم المالية (حساب النتيجة وكشف الميزانية العمومية)، مما له أثر في تقييم الوحدة الاقتصادية.



شبكة الاقتصاديين العراقيين

IRAQI ECONOMISTS NETWORK
www.iraqieconomists.net

أوراق في محاسبة التكاليف

المصادر:

[1] قدوري، صباح، تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي . العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة Łódź، بولندا 1985، الفصل الرابع، ص 171-180.

[2] Kumar, Depak, 2002, *Human Resource Planning*, Excel Book, New Delhi, pp. 326-346

[3] Porwal L. S., 1993, *Accounting Theory*, Tata Mc Graw Hill Publishing Co, New Delhi, PP. 342-361.

وموسي، أحمد، دراسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، مصر، 1979، ص 314.

[4] Matz, Usry, 1980, *Cost Accounting – Planning and Control*, South- Western Publishing Co., USA, PP. 421-423.

[5] عبد الوهاب، علي محمد، وعامر، سعيد ياسين، محاسبة الموارد البشرية، عرض وتحليل، دار المريخ للنشر، الرياض، 1984، ص 19.

[6] مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد الرابع. جمعية المحاسبين والمراجعين، غزة، 1994، ص 49.

[7] w Ludzkichózasob ŁWasiel. J. Rachunkowo ZeszytyTeoretyczne Rady Naukowej S. K.wp., (باللغة البولندية) 23 . tom.V11, 1984r. s 45 ,

[8] عبد الرحيم الهادي، خالد، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع . الاردن، 2010، ص 320

[9] عبد الحميد، ممدوح، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، 2005، ص 199، 200.

[10] جمعة، كمال حسين، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، عن الموقع:



شبكة الاقتصاديين العراقيين

IRAQI ECONOMISTS NETWORK
www.iraqieconomists.net

أوراق في محاسبة التكاليف

.www =fulltext et ald =52794 iasjzfunc ص11، على النيت.

[11] قدوري، صباح، نظام محاسبة التكاليف ووظائف الإدارة في وحدات إدارة الأعمال، ورقة بحثية منشورة على موقع شبكة الاقتصاديين العراقيين، 2015، ص13.

[12] فلامهولتز، أريك، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض 1992.

(*) باحث أكاديمي في علوم المحاسبة الدولية

(**) ورقة بحثية منشورة في مجلة (الثقافة الجديدة)، العدد 406، ايار 2019

حقوق النشر محفوظة لشبكة الاقتصاديين العراقيين. يسمح بإعادة النشر بشرط الإشارة إلى المصدر. 8 حزيران 2019

<http://iraqieconomists.net/ar/>