

مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)

م. نوال حربي راضي

جامعة القادسية - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

تاريخ استلام البحث: 2013/9/8 تاريخ قبول النشر: 2013/12/1

المستخلص

يهدف هذا البحث الى بيان مدى امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات من خلال عينة البحث جامعة القادسية. وقد تم اعداد استمارة استبيان بالاستفادة من الدراسات السابقة في هذا المجال تم توزيعها على عينة شملت (64) من مدراء وبعض موظفي أقسام ووحدات المالية والرقابة والتدقيق الداخلي في جامعة القادسية للتعرف على آرائهم من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان وبعد تحليل الإجابات كانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- 1- لا يوجد الوعي الكافي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، فقد كان بدرجة ضعيفة.
- 2- ان النظام المحاسبي المطبق حالياً في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذ لم يرد فيه آليات للعمل المحاسبي ومعالجة البيانات الخاصة بالموارد البشرية باعتبار الإنفاق عليها انفاقاً استثمارياً وليس جارياً.
- 3- في ضوء نتائج البحث أعلاه يكون من غير الممكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات حالياً، لعدم توفر مستلزمات تطبيقها.

The Possibility of the Application of Accounting Human Resources in Universities

Lecturer: Nawal H. Radhi

Al-Qadisiya University - College of Admin & Economics

Abstract

This research aims to demonstrate the possibility of the application of accounting human resources in universities through research sample Qadisiya University. a questionnaire Has been prepared to take advantage of previous studies in this area have been distributed to a sample (64) of managers and some staff sections and units of financial control and internal audit at the University of Qadisiya to get to know their views by answering the questionnaire and after analyzing the answers the most important results were that have been reached:

- 1 - There is not enough awareness of the importance and the necessity of the application of accounting human resources in universities, it has been largely weak.
- 2 - that the accounting system is currently applied in the universities does not meet the requirements of the application of human resource accounting, as it did not mention the work mechanisms accounting and data processing human resources as spending by investment spending, not ongoing.

3 - in the light of the results above it is not possible to apply the accounting of human resources in universities now, due to lack of application requirements.

المقدمة

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

وان نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها وباعتبار العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي منشأة وخاصة الخدمية منها ولاسيما الجامعات ، والموارد المادية ماهي إلا عوامل مساعدة والإنسان بما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية ، فالمشروع قد ينفق أموالاً طائلةً في استقطاب واختيار وتدريب العاملين ، إلا ان المحاسبة التقليدية تنظر الى هذه الأعباء على انها نفقات جارية تحمل على ايراد الفترة المالية عند حساب صافي الربح . ورغم انها تمثل استثمارات تنفق من أجل تكوين أصولاً للمنشأة ، وبالتالي على محاسبة الموارد البشرية تشجيع الإدارة على النظر الى الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات على انها اصول تتوقع ان تحصل عن طريقها على منافع مستقبلية وكذلك ايجاد نظام متكامل للمحاسبة عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية .

وحيث ان الجامعات من المؤسسات الخدمية التي تمثل فيها الخدمات البشرية المنتج الأساس للمؤسسة، وان محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في قياس وتقييم تلك الموارد، لذا فإن هذا البحث محاولة لتسليط الضوء على أهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ومدى امكانية ذلك، فقد تضمن أربع مباحث تناول الأول منها منهجية البحث والدراسات السابقة، أما المبحث الثاني فقد تضمن مفهوم وأهمية ومقومات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وكان المبحث الثالث في القياس المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية، وخصص المبحث الرابع للدراسة التطبيقية والتي من خلالها تم التوصل الى جملة من الاستنتاجات وعرض لعدد من التوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً منهجية البحث

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤالين الآتيين:

- 1- هل هناك الوعي الكافي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات؟
- 2- هل ان النظام المحاسبي المطبق في الجامعات يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

فرضيات البحث

تم اعتماد الفرضيتين الآتيتين لغرض الإجابة على سؤالي مشكلة البحث:

- 1- لا يوجد الوعي الكافي لدى ادارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- 2- النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

هدف البحث

يهدف البحث الى التعريف بمفهوم محاسبة الموارد البشرية وبيان مدى أهمية تطبيقها، ونماذج قياس تكاليفها، ومدى إمكانية تطبيقها في الجامعات.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في:

- 1- تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية في الجامعات العراقية وذلك لأن تلك الموارد ذات أهمية كبيرة في عصر يعتمد على ابداع العقل البشري.
- 2- ان الاهتمام المتزايد بالعنصر البشري كونه الركيزة الأساس في قطاع التعليم العالي يتطلب إيلاء موضوع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الأهمية المطلوبة.
- 3- توجيه الاهتمام نحو تطوير الموارد البشرية لأنها ذات أهمية نسبية عالية في المؤسسات التعليمية على وجه الخصوص.
- 4- انه محاولة لتسليط الضوء على موضوع معاصر مهم في ظل التوسع المحاسبي الكبير.

اسلوب البحث

اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على مجموعة من المراجع والكتب والبحوث المنشورة التي توفرت فيما يخص موضوع محاسبة الموارد البشرية، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدت اسلوب الاستبيان الذي من خلاله تم جمع المعلومات المطلوبة لأغراض البحث، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية في التحليل:

- 1- الأوساط الحسابية الموزونة لبيان تمركز الإجابات على الأسئلة وفق مقياس ليكرت الخماسي.
- 2- الانحرافات المعيارية كأحد أهم مقاييس التشتت لبيان تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
- 3- النسب المئوية لبيان الاتجاه العام لإجابات عينة البحث عن طريق التكرارات النسبية.

عينة البحث

تمثلت عينة البحث بمدراء أقسام المالية والإدارية والرقابة والتدقيق الداخلي وبعض الموظفين العاملين في تلك الأقسام في رئاسة وكليات جامعة القادسية وتم توزيع (70) استمارة استبيان تم استبعاد (6) منها لعدم صلاحيتها للتحليل لعدم اكتمال الاجابات فيها، وبذلك تم اعتبار (64) استمارة صالحة للتحليل والمعالجة. تكون الاستبيان من (19) سؤالاً توزع على محورين الأول يتعلق بالوعي لأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لدى ادارات الجامعات والمحور الثاني يتعلق بالنظام المحاسبي المطبق حالياً، وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الأسئلة بالشكل الآتي:

الإجابة	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماماً
الوزن	5	4	3	2	1

حدود البحث

الحدود الزمانية: الفترة من شهر آذار ولغاية شهر أيلول/2013

الحدود المكانية: اقتصر البحث على رئاسة وكليات جامعة القادسية.

ثانياً - الدراسات السابقة

- 1- دراسة (حمادة، 2002) بعنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عل الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق

- هدفت الدراسة الى اعتبار استثمار المورد البشري مورداً اقتصادياً وبيان أثره في القوائم المالية وبشكل خاص في قطاع الخدمات وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها استنفاد الموارد البشرية المقترحة في جامعة دمشق واطهارها في القوائم المالية كأصول وأثر ذلك في القرارات التخطيطية الطويلة الأجل للإدارة.
- 2- دراسة (جابر، 2007) بعنوان : تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية .
- هدفت الدراسة الى بيان ان محاسبة الموارد البشرية نظاماً للمعلومات في المنظمة الاقتصادية وان مخرجاته معلومات تفيد في اتخاذ القرارات فيما يخص الموارد البشرية، وتوصلت الدراسة الى ان نظام محاسبة الموارد البشرية يعد أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وانه يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية التي هي ثروة إذا ما تم الارتقاء بمهاراتها فإنها تسهم في التقدم الاقتصادي.
- 3- دراسة (الجعيدى، 2007) بعنوان: دور وأهمية محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة دراسة تحليلية تطبيقية.
- وهدفت الى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية خاصة من ناحية المعالجة المحاسبية الخاصة ببياناتها وتوصلت الى جملة من النتائج أهمها انه لا يوجد نظام محاسبي يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية وعدم وجود اجراءات لمعالجة بيانات الموارد البشرية محاسبياً، مما أدى الى عدم الاستفادة من تلك البيانات التي كان من الممكن ان تشكل قاعدة جيدة لاتخاذ قرارات سليمة.
- 4- دراسة (جمعة، 2008) بعنوان: محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس خدمات الموارد البشرية.
- هدفت الى التعريف بالطرق والمناهج الخاصة بتقييم الموارد البشرية والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلاً منها، واقتراح معالجات لتجنب تلك المشاكل والانتقادات، وخلصت الدراسة الى ان جميع المعلومات عن الموارد البشرية في الشركات عينة الدراسة وردت في تقارير مجلس الادارة عدا الرواتب والاجور وكانت افصاحات وصفية، كما لم يتم الإفصاح عن نفقات التدريب والتطوير في القوائم المالية إلا في عدد محدود من الشركات عينة الدراسة.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية وأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية

مفهوم محاسبة الموارد البشرية

ان مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعني كل العمليات الحسابية التي تقوم بها المنشآت من أجل تقييم رأسمالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المنشأة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي (جابر، 2007: 33).

وعرفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association محاسبة الموارد البشرية بأنها " عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات الى الأطراف المعنية " (Porwal , 1993:343) .

وعرفها أيضا Sidney davidson بأنها " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموا البشرية، وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله " (معروف، 1986: 67).

كما عرفها Flamholtz بأنها " وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمشروع (حنان، 2003)، كما تم تعريفها بأنها مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في ذلك لغرض إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة. (مطر والسويطي، 2008: 343).

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

أهمية محاسبة الموارد البشرية

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

كما تتضح أهمية محاسبة الموارد البشرية في مدى مساهمتها في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري في المنظمة الذي هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية (جابر، 2007 : 34) .

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

- 1- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشآت، لاسيما الخدمية منها.
- 2- نتيجة زيادة التقدم التكنولوجي زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، حيث إن العائد من هذه الخبرات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليه الأفراد. (فلامهولتز، تعريب زايد ، 1992 : 4) .
- 3- ان العنصر البشري له قيمة سوقية، ففي إحدى الشركات الأمريكية أدى استقالة بعض من كبار المدراء فيها والتحاقهم بالعمل لدى شركة أخرى منافسة إلى انخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى وارتفاع القيمة السوقية لأسهم الشركة التي التحقوا فيها خلال فترة وجيزة من استقالتهم (الحيالي، 2004: 295).

أهداف محاسبة الموارد البشرية

ان هدف المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل عام هو مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة عن الموارد البشرية من خلال تقديم البيانات والمعلومات المطلوبة بالدقة

والوقت المناسب، فضلا عن مساعدتها في قياس تكلفة هذه الموارد وتقييمها، ويمكن إجمال أهم الأهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية لتحقيقها بالآتي: (علي، 1997: 299)

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

دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

ان التخطيط هو اختيار البديل الذي تنتجه المنظمة في ضوء المدخلات المتاحة. وعليه فإن تخطيط الموارد البشرية يعتبر عملية فاصلة بين حاجة المنظمة لبعض العناصر البشرية والمعروض عليها منها، وتكون عملية الاختيار هنا متعلقة بأهداف وسياسة المشروع والبرامج التدريبية والتأهيلية المزمع اتاحتها لهذه العناصر البشرية (سالم، 2008: 42).

ويكون دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط هو تحليل تلك المعلومات المتعلقة بتكلفة الموارد البشرية المطلوبة أو المخططة لإجراء الموازنات الرأسمالية للمشروع والتنبؤ بتكاليف وظائف الأفراد المتغيرة (الإحلال)، مثل الاكتساب والتدريب وغيرها (سلامة، 1999: 151).

أما الرقابة التي يمكن تعريفها بأنها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للتأكد من ان الموارد التي تم الحصول عليها قد استخدمت بكفاءة عالية في كل أهداف المنظمة مجتمعة، فإن دور محاسبة الموارد البشرية فيها يتضح من خلال الآتي: (غنيم ورمضان، 1997: 303)

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

كما يتضح دور محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات من خلال تحسين نوعية القرارات المالية عن طريق احلال القياس المحاسبي للموارد البشرية محل التقدير الشخصي لتأثير تلك الموارد، ولا يقتصر دور محاسبة الموارد البشرية على التأثير في القرارات المالية، وإنما يتعداه الى ترشيد القرارات الإدارية بصفة عامة سواء المتعلقة بالأفراد أو المشروع ككل. ويعتبر الدور المتوقع لمحاسبة الموارد البشرية في مجال اتخاذ القرارات من خلال إعداد المعلومات التي

يتطلبها اتخاذ القرار والتي تتعلق بموضوع الاكتساب لأفراد جدد في المنظمة أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة فعلاً أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها، فعلى سبيل المثال يمكن أن يواجه إدارة المنظمة مشكلة اتخاذ قرار يتعلق بالمفاضلة بين زيادة رواتب بعض العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما، أو تكلفة احلال موارد بشرية جديدة برواتب أقل وتحتاج الى التدريب المهني (سالم، 2008 : 42).

معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

ان اعتبار الموارد البشرية أصلاً من الأصول مسألة تواجه بصعوبات كثيرة وأهم هذه الصعوبات: (الجعدي، 2007: 40)

- 1- ان المنشآت أو المؤسسات ليس لها حق ملكية قانوني على الموارد البشرية كي تبرر معاملتها كأصل من الأصول.
 - 2- نظراً لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المنشأة يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما ان للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب.
 - 3- صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لأن ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها.
 - 4- ارتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة واستنفاد نفقاتهم.
 - 5- ان قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلاً عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي الى البغضاء بين الموظفين وتواجه بعدوانية وكره. وهنا ترى الباحثة فيما يتعلق بتلك الصعوبات والمعوقات الآتي:
- 1- ان المنشآت لها حق ملكية الخدمات التي تؤديها الموارد البشرية العاملة لديها بموجب العقد المبرم معها أو استناداً إلى القانون الذي تم بموجبه التعيين وبالتالي يمكن اعتبار تلك الموارد أصولاً.
 - 2- ان من الفروض المحاسبية هو فرض الاستمرارية وبموجبه يفترض ان المنشأة مستمرة في ممارسة نشاطاتها الى أمد غير محدد، لذا فانه يمكن قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية بناءً على تقديرات تضعها في ضوء توقعاتها للمستقبل. أما بالنسبة الى حرية الموارد البشرية في النقل أو ترك العمل فانه يتم اجراء المعالجات المحاسبية اللازمة لذلك.
 - 3- أما عن الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية فإن عملية القياس هذه لا يمكن ان تصل الى تقييماً حقيقياً للقدرات البشرية والإمكانات التي يُتوقع الاستفادة منها.
 - 4- ان ارتفاع معدل دوران الموظفين أمر طبيعي ولا يستلزم سوى اثبات المعالجات المحاسبية اللازمة سواء عند النقل أو الاستغناء عن أو الوفاة للعنصر البشري أو عند التعيين للمورد البشري الجديد.
 - 5- أما عن قياس قيمة المورد البشري وعرضها في القوائم المالية، فيمكن مواجهة هذه الصعوبة بزيادة وعي وإدراك العاملين بأهميتهم بالنسبة للمنشأة التي يعملون بها ويكون ذلك بتواصل الإدارة مع العاملين في بعض المناسبات وتوصيل الفكرة لهم، كما ان فئة الأكاديميين في الجامعات على وجه الخصوص يمكنهم قبول الفكرة لأنها من المفاهيم العلمية.

المبحث الثالث

القياس المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية

لم تكن النظرية المحاسبية الى وقت قريب تعنى بالموارد البشرية برغم كون عملية القياس تمثل وظيفتها الأساس (الفضل وآخرون، 2002 : 97)، حيث كان هناك شعور دائم بالحاجة الى القياسات الدقيقة لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وقيمتها، وذلك لإدراك الباحثين وادارات الشركات ان بقاء ونمو أرباح الشركات يعتمد بصورة كبيرة على الأصول البشرية والفكرية للشركات أكثر من الأصول المادية (Flamholtz,2004:26)، ومما لا شك فيه ان ادراك أهمية الموارد البشرية ودورها الحاسم في تحقيق أهداف الشركة قد قاد الى قبول كون هذه الموارد كأصل من أصول الشركة، وهذا الحال يقتضي بأن تقاس تكلفة أو قيمة الموارد البشرية. وتأسيساً على ما تقدم بات من الضروري تطوير طريقة ما لحساب قيمة المعرفة ودافعها ومهاراتها ومساهمة العنصر البشري، وكذلك مساهمة العمليات التنظيمية مثل الاستقطاب والاختيار والتدريب... الخ المستخدم لبناء ودعم هذه الجوانب البشرية لغرض تقدير تكلفة وقيمة رأس المال البشري وتشير محاسبة الموارد البشرية الى هذه العملية باسم عملية قياس الموارد البشرية Human Resource Measurements (Flamholtz,2004:23). ومن هنا فإن الآلية الأساسية لتوفير القياسات الصحيحة والمحسوبة كمياً لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وقيمتها في الشركة هي آلية محاسبة الموارد البشرية (Gray and others,1996:26).

نماذج قياس تكاليف الموارد البشرية

أولاً- نموذج الكلفة التاريخية

ان التكلفة التاريخية للموارد البشرية هي التضحية الاقتصادية التي تتكبدها المنشأة للحصول على البشر وتنمية مؤهلاتهم ومهاراتهم وتتكون من ثلاث عناصر: (حنان، 2003: 220)

- 1- تكلفة الحصول على البشر: وتشمل مجموعة من التكاليف المباشرة مثل تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والاستدعاء وتكاليف الانتقال والسفر الى الموقع الوظيفي لتسلم العمل، وكذلك تكاليف غير مباشرة مثل تكاليف الترقية والترقيات.
 - 2- تكلفة التعلم: وهي تكلفة تفاضلية تتحملها المنشأة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي وتكاليف التدريب أثناء العمل.
 - 3- تكاليف مكافأة ترك الخدمة: بعد تأصيل تكاليف الموارد البشرية السابقة يتم اطفائها موزعة على العمر الخدمي المتوقع للأصل البشري مع الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل (التسريح أو انتهاء الخدمة مبكراً أو الوفاة) أو زيادة قيمة الأصل البشري للإفصاح عن التكاليف الإضافية المتوقع لها أن تزيد طاقة منفعة الأصل، كما هو الحال في المحاسبة التقليدية المعتمدة على التكاليف التاريخية فإن هذه المعالجة عملية وموضوعية أي ان بياناتها قابلة للتحقق وان لاستعمال مقياس التكلفة حدوداً منها: (البو علي، 2011: 76).
- أ- لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للأصل البشري.
 ب- ان أي زيادة في قيمة الأصل أو اطفاء له قد يكون ذاتياً، ولا يظهر أي علاقة ارتباطاً بزيادة أو انخفاض الإنتاجية للأصول البشرية.
 ت- لا تؤدي طريقة الكلفة التاريخية الى قيم قابلة للمقارنة بسبب ان تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد لآخر داخل المنشأة الواحدة.

ثانياً – نموذج تكلفة الإحلال:

ان تكلفة الإحلال للموارد البشرية هي التضحية التي تتحملها المنشأة لغرض استبدال موارد بشرية موجودة الآن بموارد بشرية أخرى لها نفس القدرة والخبرة التي يتمتع بها المورد البشري المستبعد (مسعود ، 2004 : 135) ، فعلى سبيل المثال اذا أراد عامل ان يغادر اليوم فإن ذلك سينشأ تكاليف مختلفة لاستبداله منها تكاليف استقطاب واختيار وتعيين وتطوير عامل آخر يكون بديلاً عنه ، فضلاً عن نفقات تعويضية له أو تقاعده ، اذ ان التكلفة الاستبدالية تنشأ نتيجة ترك بعض الموظفين الخدمة ، أما بالتقاعد أو الوفاة أو الاستقالة أو الاستغناء عنه بقرار من الإدارة (Flamholts,2004:27).

ويتفق هذا النموذج مع نموذج التكلفة التاريخية الآ ان نموذج التكلفة الاستبدالية يأخذ في الاعتبار التغيير المستمر في (قيمة وحدة النقد) ، لذلك يقوم هذا النموذج برسملة التكاليف أعلاه بالأسعار الجارية لاحتساب تكلفة الأصول البشرية بعكس نموذج التكلفة التاريخية الذي يتم بالأسعار التاريخية (Srinivason and Murvgan,2008:642) ، وبذلك فإن التكاليف الاستبدالية هي أعلى من التكاليف التاريخية لأنها تتضمن تكاليف الحصول عليه واستبداله بغيره ، وان تكلفة الاستبدال هي تقدير التكلفة التي ستتحملها المنشأة لإحلال الموارد البشرية بدلاً من مواردها الحالية .

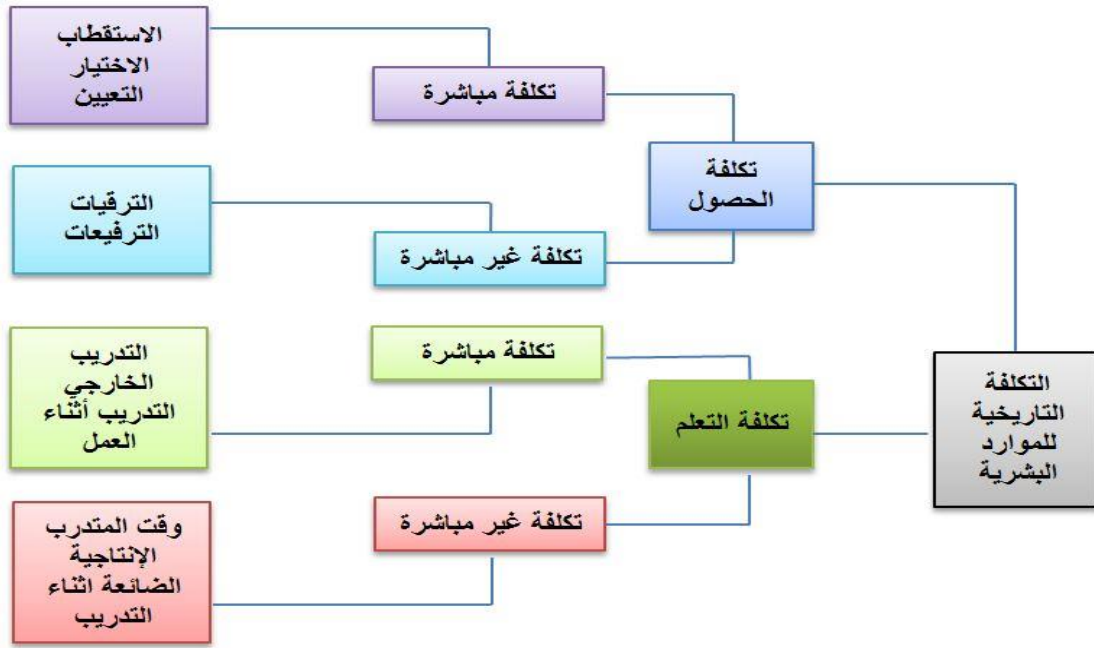
ثالثاً – نموذج تكلفة الفرصة البديلة

تكلفة الفرصة البديلة هي التضحية التي يمكن ان تتحملها المنشأة للحصول على أو احلال مورد بشري معين وسميت بالمزايدة التنافسية، يقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة للحصول على الموارد البشرية النادرة التي يحتاجون اليها والتي يمكنها العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول الى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنشأة، ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد، حيث ان هذا السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد. ويواجه هذا النموذج صعوبات في قياس تكلفة الفرصة البديلة من الناحية العملية بسبب الآثار السيئة التي تتركها على نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة، فضلاً عن عدم استقرار عنصر العمالة بالمنشأة واضطراب العلاقات بين العاملين، لذا يكون من الأفضل قياسها للأغراض الإدارية الداخلية للمنشأة وليس لتقديم معلومات عنها للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية (عبد الخالق، 1995 : 35).

رابعاً – نموذج تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة

اعتمدت هذه الطريقة على تجميع تكلفة تعليم الفرد خلال سنوات دراسته فضلاً عن استخدام القياس النفسي لتحديد درجة توافر السمات الشخصية لدى الفرد، وأهم نقد وجه الى هذه الطريقة هو اعتمادها على تكلفة تعليم الفرد كعنصر أساسي لحساب قيمته، لذلك هي لا تعبر بالضرورة عن قيمة الفرد لدى المنشأة، فضلاً عن انها تجاهلت قيمة الأفراد الذين توظفهم المنشأة من الذين لم يتلقوا تعليماً في المداخل التعليمية المعروفة أو الأفراد الذين تلقوا تعليمهم في الخارج على نفقتهم الخاصة، وأخيراً افتقارها الى أساس واقعي، حيث انها تقترض تناقص قيمة الفرد خلال فترة عمله بالمنشأة مع ان قيمته متزايدة بالخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله. (حسن، 1989 : 18).

وبشكل عام فإن التكلفة التاريخية يمكن ان تكون مقبولة من الناحية المحاسبية أكثر وتواجه مشاكل أقل من طرق القياس الأخرى والشكل الآتي يوضح نموذج لقياس التكلفة التاريخية للموارد البشرية:



(المصدر: اريك فلامهولز، 1992 : 101).

المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية

ان المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشري تتم من خلال رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول عليه، والتي تمثل تكلفة المورد البشري وهي كالاتي: (الحيالي، 2004: 206-208)

- 1- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري
- 2- مصاريف الحصول على المورد البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والدورات والبعثات.

واستنفاد الأصول البشرية انما هو استنفاد قيمة الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة الى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، ويمكن ان يكون استنفاد الأصول البشرية مبنياً على أحد الاعتبارات الآتية: (حمادة، 2002 : 149)

- 1- مدة خدمة الأصل البشري وتعادل فترة بقاءه في الخدمة لدى المنشأة.
- 2- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاءه في وظيفة معينة في المنشأة.
- 3- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفه في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فاذا كانت معارفه غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فان قيمته كأصل تستنفذ بالكامل.

ويمكن ان يتم إطفاء كلفة المورد البشري بتوزيعها على عمره الإنتاجي والذي قد يتمثل في مدة بقاءه في العمل لحين سن الإحالة على التقاعد أو يتمثل في مدة العقد المبرم بينه وبين المنشأة إذا كان تعيينه بعقد.

وبالتالي فإن اطفاء او استنفاد المورد البشري = تكلفة الأصل البشري ÷ العمر الإنتاجي للأصل البشري، والمعالجة المحاسبية تتمثل بالآتي:

- 1- تكلفة الحصول على المورد البشري:

$$\times \times \times \text{ ح} / \text{الموارد البشرية}$$

××× ح / النقدية

2- اطفاء قيمة المورد البشري:

××× ح / قسط اطفاء المورد البشري

××× ح / الموارد البشرية

3- الاستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري قبل انتهاء حياته الإنتاجية المقدره فيعتبر الرصيد المتبقي خسارة:

××× ح / النقدية

××× ح / خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

××× ح / الموارد البشرية

أو قد يتم الاستغناء بالانتقال لقاء مقابل مادي يكون أعلى من القيمة الدفترية للأصل البشري وبذلك يكون الرصيد المتبقي ربحاً لذلك فان:

ارباح الاستغناء = مبلغ الانتقال - القيمة الدفترية للأصل البشري

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاء السنوي

××× ح / النقدية

××× ح / الموارد البشرية

××× ح / ارباح الاستغناء عن الموارد البشرية

4- وفاة المورد البشري:

يتم تحديد قيمة الخسائر (الوفاة) والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري لذلك:

الخسائر = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاء السنوي

××× ح / خسائر موارد بشرية

××× ح / الموارد البشرية

المبادئ والفروض التي يقوم عليها النظام المحاسبي للموارد البشرية

لا بد ان يقوم النظام المحاسبي للموارد البشرية كأى نظام محاسبي آخر على مجموعة من المبادئ والفروض وقد أشار(الهييتي، 2003: 313) و(مسعود، 2004 : 133) الى مجموعة الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية وهي:

1- ان تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية الى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بمحاسبة

الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساساً أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وقد انعكس هذا الاهتمام بشكل آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلاً من أصول المنشأة يجب ادراجه في الميزانية وتطبيق الاستنفاد عليه.

2- ان قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة، اذ ان قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها بسبب التصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء، فمثلاً يمكن زيادة قيمة تلك الموارد عن طريق تحسين كفاءتها بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين بقدر ينعكس ايجابياً على زيادة الإنتاجية.

وبخصوص تلك الزيادة في القيمة ترى الباحثة ان يتم اضافتها الى القيمة الدفترية للأصل البشري وتعديل قسط الإطفاء السنوي للفترة المتبقية من العمر الانتاجي.

3- ضرورة وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية، فوجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد، لذا فان تلك المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى الى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية، وبالتالي زيادة الإنتاجية. كما ان تلك المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين، فالمنشأة التي يتوفر لديها أفراد عاملون متميزون وذوو مهارات عالية، تحقق في الغالب أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المنشآت التي يقل فيها مستوى كفاءة أفرادها العاملين.

4- ان المفهوم التقليدي للأصول يقوم على انها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية، ويتوقع الحصول منها مستقبلاً على خدمات أو منافع اقتصادية، وان الأفراد ذوو قيمة كموارد بشرية للمنشأة باعتبارهم قادرين على تقديم الخدمات سواء حالياً أو مستقبلياً.

5- ان توظيف الموارد البشرية يعد تكلفة اقتصادية تتحملها المنشأة، لذا يمكن ترجمة تلك التكلفة في صورة نقدية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

وتستنتج الباحثة مما سبق بأن المبادئ والفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية تتضمن ان العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المنشأة، له قيمة اقتصادية يمكن قياسها وتسجيلها كأصل من الأصول وتطبيق الاستنفاد عليها والإفصاح عنها في القوائم المالية، كما ان تلك القيمة تتأثر بالنمط القيادي للمورد البشري، فنجاحه في استخدام طاقاته الاستخدام الصحيح وتنميتها يؤدي الى زيادة قيمة تلك الموارد، وفشله يؤدي الى انخفاضها. وان المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية من حيث القيمة تعد ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة في التخطيط للموارد البشرية والرقابة والتقييم.

المبحث الرابع الدراسة التطبيقية

عرض وتحليل نتائج الاستبيان

أ – خصائص عينة البحث

الجدول (1)

توزيع عينة البحث حسب التحصيل الدراسي والخدمة الوظيفية

المجموع		دبلوم فأقل	بكالوريوس	التحصيل الدراسي
%	عدد			الخدمة الوظيفية
15%	10	2	8	أقل من 5 سنوات
33%	21	4	17	من 5-15 سنة
28%	18	4	14	من 16-20 سنة
13%	8	2	6	من 21-25 سنة
11%	7	2	5	أكثر من 25 سنة
	64	14	50	المجموع
100%		22%	78%	النسبة

يظهر الجدول (1) أعلاه وصفاً لعينة البحث والذي يوضح بأن أعلى نسبة للتحصيل الدراسي هي لحملة شهادة البكالوريوس (78%) وهذا يعطي قدرة جيدة على الإجابة على فقرات الاستبيان بشكل علمي وموضوعي، كما يظهر الجدول بأن أعلى فئة تمثل سنوات الخدمة (من 5 - 15 سنة) حيث مثلت 33% من حجم العينة، في حين كانت فئة (أكثر من 25 سنة) هي الأقل ومثلت (11%) من حجم العينة. ويلاحظ أيضاً أن الفئات الثلاث الأخيرة لسنوات الخدمة والتي تراوحت بين (16- أكثر من 25) سنة تمثل النسبة الأكبر حيث كان مجموعها 52% من حجم العينة، مما يعني أن أكثر المحاسبين والإداريين والمدققين عينة البحث لديهم الخبرة الكافية في مجال عملهم ولديهم الإمكانيات لإدراك مدى الوعي لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة وطبيعة النظام المحاسبي المطبق والقوانين والتشريعات المالية النافذة المتعلقة بعملهم.

ب - نتائج تحليل البيانات

من خلال تحليل اجابات أفراد عينة البحث وبعد تحديد تكرارات كل فقرة في الاستبيان تم حساب الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والأوزان المنوية، وذلك بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الأفراد عينة البحث وكانت النتائج التي تم التوصل إليها كالتالي:

المحور الأول (الوعي بأهمية وضرة تطبيق محاسبة الموارد البشرية)

جدول (2)

نتائج تحليل فقرات المحور الأول (الوعي بأهمية وضرة تطبيق محاسبة الموارد البشرية)

N=64

الوزن المنوي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	لا أوافق تماماً (1)	لا أوافق (2)	محايد (3)	أوافق (4)	أوافق تماماً (5)	رقم الفقرة	
87%	0.688	4.344	-	2	2	32	28	1	
79%	1.060	3.937	3	4	8	28	21	2	
63%	1.334	3.140	10	12	12	19	11	3	
62%	1.338	3.078	10	13	15	14	12	4	
58%	1.296	2.906	11	15	16	13	9	5	
69%	1.334	3.437	7	10	13	16	18	6	
59%	1.316	2.953	13	14	14	14	10	7	
76%	1.159	3.812	4	6	8	26	20	8	
77%	0.929	3.828	1	6	10	33	14	9	
75%	1.143	3.734	2	8	12	24	18	10	
71%	1.160	3.517	المؤشرات الكلية للمحور الأول						

يتضح من خلال الجدول (2) بأن الفقرة (1) حققت أعلى وسطاً حسابياً مرجحاً بلغ (4.344) وانحرافاً معيارياً (0.688) وبوزن مؤثي (87%)، مما يعني ان مفهوم محاسبة الموارد البشرية لا يحظى باهتمام كبير من قبل إدارات الجامعة، وربما يعود السبب لكونه من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى تلك الإدارات، ويليهما الفقرة (2) التي حققت وسطاً حسابياً (3.937) وانحرافاً معيارياً (1.060) وبوزن مؤثي (79%) والتي تشير الى ان الجامعة لا تسعى الى تطبيق محاسبة الموارد البشرية. أما أدنى وسطاً حسابياً مرجح فكان للفقرة (5)، حيث بلغ (2.906) وانحراف معياري (1.296) وبوزن مؤثي (58%) وهذا يشير الى ان الجامعة تدعم عاملها بزيادة قدراتهم وقابلياتهم من خلال دورات تدريبية.

وبشكل عام فإن هذا المحور حقق وسطاً حسابياً مرجحاً (3.517) وهو أعلى من الوسط الفرضي الذي هو (3) على مساحة مقياس ليكرت الخماسي وانحرافاً معيارياً (1.160) وبوزن مؤثي قدره (71%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%)، مما يؤدي الى قبول الفرضية الأولى بأنه لا يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات.

المحور الثاني (تلبية النظام المحاسبي لمتطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية)

جدول (3)

نتائج تحليل فقرات المحور الثاني (تلبية النظام المحاسبي لمتطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية) N=64

الوزن المؤثي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	لا أوافق تماماً (1)	لا أوافق (2)	محايد (3)	أوافق (4)	أوافق تماماً (5)	رقم الفقرة	
83%	0.835	4.156	-	3	9	27	25	1	
83%	0.839	4.172	1	2	6	31	24	2	
65%	1.327	3.265	8	12	13	17	14	3	
64%	1.498	3.234	12	13	4	18	17	4	
66%	1.368	3.312	9	11	10	19	15	5	
77%	1.162	3.844	4	6	7	26	21	6	
88%	0.552	4.406	-	-	2	34	28	7	
87%	0.591	4.344	-	1	1	37	25	8	
87%	0.751	4.328	-	3	2	30	29	9	
78%	0.991	3.896	المؤشرات الكلية للمحور الثاني						

يتبين من خلال الجدول (3) بأن أعلى وسط حسابياً مرجحاً حقته الفقرة (7)، اذ بلغ (4.406) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري (0.552) ووزن مؤثي (88%) مما يؤكد وجود صعوبة في قياس قيمة الموارد البشرية تتمثل في تفاوت القدرات لدى الأفراد، ويليهما الفقرتين (8) و (9) اذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح لكل منهما (4.344) و (4.328) على التوالي والانحراف المعياري لكل منهما (0.591) و (0.751) على التوالي، وبوزن مؤثي (87%) لكل منهما وهذا يشير الى ان عينة البحث تؤيد وبمستوى مرتفع ان النظام المحاسبي مقيد ومحكوم بنصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار الموارد البشرية أصولاً كما تؤيد بان النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول وبالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاد على الموارد البشرية، كما ان الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي ابدته عينة البحث تجاه تلك الفقرات يؤشر اتساق إجابات أو آراء الأفراد المشمولين في عينة البحث، وان أدنى وسط حسابياً مرجحاً تحقق للفقرة (4) اذ بلغ (3.234) وهو أيضاً أعلى من الوسط الفرضي وبانحراف معياري (1.498) ووزن مؤثي (64%) وهو أكبر من الوزن

المئوي المحاييد، وتؤكد نتيجة هذه الفقرة بأن الدليل المحاسبي لا يحقق إمكانية إثبات بيانات تكاليف الموارد البشرية في السجلات.

وعموماً فإن الأوساط الحسابية المرجحة لجميع الفقرات تجاوزت الوسط الفرضي فقد كان المتوسط العام لها (3.896)، والانحراف المعياري العام (0.991) وبوزن مئوي بلغ (78%)، وهذه النتائج تؤيد رأي الباحثة بأن النظام المحاسبي الحالي لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، مما يجعلنا نقبل الفرضية الثانية أيضاً.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً - الاستنتاجات

- 1- كان مستوى تأييد عينة البحث لعدم وجود الوعي الكافي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات بشكل عام متوسط ، إذ كان مفهوم محاسبة الموارد البشرية لا يحظى باهتمام كبير لدى إدارات الجامعة، وان الجامعة لا تسعى الى تطبيقها.
- 2- كما ان مستوى تأييد عينة البحث لكون النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل عام كان مرتفع لأسباب منها صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية لتفاوت قدراتها، ولكون النظام المحاسبي مقيد بنصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار الموارد البشرية أصولاً، ولأنه أي النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول وبالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاد على الموارد البشرية.
- 3- عدم إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات حالياً، لعدم توفر مستلزمات تطبيقها، وهذا يعني بأن محاسبة الموارد البشرية ما زالت في اطارها النظري ولم تجد المرتكزات الأساسية لتطبيقها في الواقع العملي.

ثانياً - التوصيات

- 1- لكي يتم توفير الوعي والإدراك الكافي لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية كنظام معلومات فرعي ضمن نظام المعلومات المحاسبية ينبغي تضمين المناهج الدراسية في أقسام كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات مواضيع تتناول المحاسبة عن الموارد البشرية وطرق معالجة البيانات الخاصة بها والمبادئ ذات الصلة بها.
- 2- قيام كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات بتنظيم برامج تدريبية وورش متخصصة للتعريف بأهمية رأس المال البشري وضرورة وجود نظام محاسبي لمعالجة بياناته.
- 3- قيام الجهات المتخصصة بوضع المعايير المحاسبية بتضمين المعيار الدولي رقم (38) المختص بالموجودات غير الملموسة مادة لمعالجة الموارد البشرية، كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل ونفقات البحث والتطوير.
- 4- تصميم سجلات خاصة لتوثيق بيانات التكاليف الخاصة بمنتهبي الجامعة، إلى جانب السجلات المنصوص عليها قانوناً والتي يتم مسكها حالياً.
- 5- بإمكان الجامعات القيام بتبويب النفقات ذات الصلة بتكلفة الموارد البشرية ضمن فصل الموجودات الرأسمالية، ورسملة نفقات الدورات التدريبية التي تتحملها من أجل رفع مستوى كفاءة وقابلية عاملها، وذلك كخطوة أولى.

المصادرأولا - المصادر العربيةأ- الكتب

- 1- الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر والدوغجي، علي " المشاكل المحاسبية المعاصرة " ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2002 .
- 2- الحياي، وليد ، " دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة " ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2004 .
- 3- الهيتي ، خالد ، " ادارة الموارد البشرية " ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003 .
- 4- حنّان ، رضوان ، " بدائل القياس المحاسبي المعاصر " ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2003 .
- 5- سلامة ، نبيل ، " بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية " ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الحديثة ، بور سعيد ، 1999 .
- 6- علي، رمضان محمد، " المحاسبة المتقدمة : دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة " ، الطبعة الأولى ، دار الحامد ، عمان ، 1997 .
- 7- غنيم، علي ورمضان، محمد " المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة " ، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997.
- 8- فلامهولز ، أريك ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، " المحاسبة عن الموارد البشرية " ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1992 .
- 9- مطر ، محمد والسويطي ، موسى ، " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس ، العرض ، الإفصاح " ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 .

ب - البحوث العلمية والرسائل

- 10- ابو علي، لعبيبي هاتو خلف ، " امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية " ، رسالة ماجستير ، بغداد ، 2011 .
- 11- الجعيدي ، سناء عبد الهادي ، " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2007 .
- 12- جابر ، علي فاضل ، " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية " بحث مقدم الى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك لدراسة الماجستير ، بغداد ، 2007 .
- 13- حسن ، زينب أحمد عزيز ، " استخدام أسلوب المحاكاة في المحاسبة عن الموارد البشرية " ، رسالة ماجستير ، القاهرة ، 1989 .
- 14- حمادة ، رشا ، " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية " ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر ، العدد الأول ، دمشق ، 2002 .
- 15- سالم ، فضل كمال ، " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، غزة ، 2008 .

16- عبد الخالق، أسامة علي، "تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة"، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربي، 1995.

17- مسعود، نوال عمارة، "محاسبة الموارد البشرية"، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقة عمل الجزائر 9-10 مارس، 2004.

ثانياً- المصادر الأجنبية

- 18- Flamholtz, E. G , Kannan-Narasimhan, R., & Bullen, M.L. Human Resource Accounting today: Contributions, controversies and conclusions. Journal of Human Resource Costing & Accounting, 8 (2). 2004
- 19- Gray , Rob , Owen , Dave , and Adams , Corol , "Accounting and Accountability ", prentice Hall , New York , 1996 .
- 20- Porwal , L , S , "Accounting Theory " tata McGraw-Hill Publishing Co. New Delhi press , 1993 .
- 21- Srinivason N. P. , Murugan , M. Sakthivel , "Accounting for Management " , chand and company Ltd. Ramnagar , New Delhi , 2008 .