

الموارد البشرية المرتبطة بالتنظيم بعقود دائمة كأصول في المركز المالي

د. عبد الوهاب الرواشدة

جامعة الزرقاء

المملكة الأردنية الهاشمية

ملخص

تناولت الدراسة الموارد البشرية المرتبطة بوظائف دائمة في التنظيم كأصول تظهر في المركز المالي، وقد خلصت الدراسة الى ان الموارد البشرية يمكن ان تظهر في المركز المالي كأصول بالتوازي مع الاصول الاخرى، مبينة امكانية تحديد قيمة الاصول البشرية من لحظة الاستخدام الى نهاية فترة الاستخدام وذلك بحساب تكلفة المورد البشري وفق المعادلة التالية:

تكلفة المورد البشري = العمر الانتاجي المتوقع * الراتب (الاجر) السنوي

العمر الانتاجي المتوقع = العمر التقاعدي (حسب القانون) - العمر الزمني

وقد بينت الدراسة ان ملكية التنظيم للمورد البشري تتم من خلال التزام التنظيم بما يعادل قيمة المورد المتوقعة خلال عمره الانتاجي المتوقع، كما اظهرت ان تناقص الالتزام على التنظيم يوازي الاجر السنوي المدفوع، وعليه فإن الاضافات على المورد خلال عمره العملي تتمثل في الزيادة التي تحدث في الاجر السنوي نتيجة النمو الوظيفي الناتج عن الخبرات والدورات التي يحصل عليها، وبالتالي فان القيمة الحالية للمورد تحسب وفق المعادلة التالية:

القيمة الحالية للمورد البشري = (العمر الانتاجي الباقي * الاضافات على الاجر السنوي) + صافي القيمة الحالية قبل الاضافات

صافي القيمة الحالية = التكلفة التاريخية - اجمالي الرواتب (الاجور) المدفوعة

هذا وقد تضمنت الدراسة القيود المحاسبية اللازمة وتصوير المركز المالي، كما تناولت مقارنة بين الاصول الثابتة والموارد البشرية وبينت الكثير من التماثل بينهما وبعض الاختلافات المرتبطة بطبيعة كل منهما. وقد خلصت الدراسة الى ان الموارد البشرية هي اصول متكاملة الاركان حيث يمكن تحديد تكلفتها وعمرها الانتاجي وملكيتها.

Abstract

Human resources associated with the organization of permanent contracts as assets in the financial statement

Summary: The study dealt with the human resources associated with permanent positions in the organization as assets that appear in the financial statement, the study indicates that human resources can appear in the financial statement as assets in parallel with other assets, The study showed the possibility of determining the value of human assets from the moment of use until the end of the period of employment by calculating the cost of the human resource according to the following equation:

Cost of human resource = Expected useful life * Annual salary

Expected useful life = retirement age (by law) - chronological age

The study appeared that the organization's owns the human resource by carried out obligations with equivalent value of the expected resource useful life, it appeared that

the decrease in obligations to the organization is equivalent to the annual wage paid, Therefore, the additions to the resource during its useful life is the increase in the annual wage as a result of the promotional growth resulting from the experiences, qualifications and passed courses, Therefore, the current value of the resource is calculated according to the following equation:

current value of the human resource = (remaining useful life * additions to the annual wage) + net present value before additions

Net present value = historical cost - total salaries (wages) paid

The study included the necessary accounting entries and the financial position, It also dealt with the comparison between fixed assets and human resources, which showed a lot of similarity between them and some differences related to the nature of each . The study concluded that human resources are integrated assets where their cost, age and ownership can be determined.

مقدمة:

تعتبر الموارد البشرية في أي تنظيم سواء كان هادفا للربح أم لا، من أهم الموارد التي ينتظر منها مخرجات تحقق الرضا المنشود، ولا يوجد أي تنظيم يخلو من هذه الموارد وأي تحسين أو تطوير هو مرتبط بها وليس من الأصول الأخرى إلا أن هذه الموارد لا تظهر في التنظيم إلا على شكل مصروفات علما بأنها هي محركات الإنتاج الرئيسية.

والموارد البشرية يجري تملكها من خلال العقود الملزمة بقوة القانون لكلا طرفي العقد وهي تمر بجميع المراحل التي تمر بها الأصول الثابتة سواء من شكل الملكية إلى الإجارة إلى الحيازة إلى الإعارة إلى التصرف إلى البيع كما إنها تتكيف مع الظروف الاقتصادية من حيث العرض والطلب وتتذبذب مع الأسعار حسب الجودة ومستوى التدريب والمؤهل التي يملكها المورد البشري.

بناء على ذلك فإن وجودها في القوائم المالية هو اعتراف بها وتطور في شكل المركز المالي ويعتبر ضرورة لإظهار الواقع كما هو للتنظيم، ولهذا فقد هدفت الدراسة الى تقديم نموذج لظهور الموارد البشرية كأصول في المركز المالي وبيان اشكال وحدود الملكية لهذه الموارد .

دراسات سابقة

1- دراسة الرازم، الاء (2016) ، قامت الرازم بتحديد الخصائص المحددة لدرجة الافصاح عن الموارد

البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ومدى تأثيرها على درجة الافصاح، حيث طورت الرازم مؤشر لقياس مستوى الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية وهي (حجم الشركة، درجة سيولة الشركة، الربحية، الرفع المالي، عمر الشركة) وقد توصلت الدراسة الى ان المتغيرات التالية (حجم الشركة، درجة سيولة الشركة، الربحية) تؤثر ايجابا على دة الافصاح ، بينما (الرفع المالي، عمر الشركة) كان لها تأثير سلبي، الا انه وبشكل عام اشارت نتائج الدراسة الى ان مستوى الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية كان ضعيفا، واوصت الرازم بأهمية وضرورة الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية.

2- دراسة (Hansson Bo 2004)، المعنونة: "هل حان الوقت للافصاح عن المعلومات المتعلقة

بالاستثمارات في رأس المال البشري". تتناول هذه الدراسة، الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين، يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

3- دراسة (Wang, S., X., Zhang, & Z., Wang, 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 مسبقة في ظل المحاسبة التقليدية. أوصت الدراسة بأن رأس المال البشري المستثمر في مجال التدريب والتعليم، لابد أن يدخل في حسابات الاستثمارات وحسابات الأصول للمؤسسات.

4- دراسة ((Dewe & Toulson 2004)، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس ". تشير هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية. وقد هدفت الدراسة إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعاً مهماً. وقد خلصت الدراسة، إلى أن أغلب الإدارات المتقدمة، في المنظمات، تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطي أولوية أكبر لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الانتاجية بشكل مؤثر.

4 - دراسة (فتوح، 1999) بعنوان (مشكلات الاعتراف والقياس في محاسبة الموارد البشرية) بينت الدراسة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تمتد 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 المتوقعة بقاؤه في هذا المشروع

5 - دراسة (حمادة، 2002) بعنوان (القياس والافصاح 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 اعتمد 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

معايير الاعتراف بالأصل :

1- معايير الملكية: من الناحية القانونية تعتبر الأصول مملوكة على ما يشرعه القانون من خلال الإجراءات التي ينتج عنها حق حيث لها قيمة سوقية معينة، ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون (Harrnison 1964) .

أشكال الملكية :

- 1- ملكية تامة وهي الملكية التي تعطي الحق للتنظيم بالحيازة والرقابة والتصرف بالأصل وهي ملكية تامة عندما يتم تملك الأصل بشكل عام أي انه أصبح مملوكات للتنظيم وليس لأي جهة أي مطالب به
- 2- ملكية ناقصة: وهي الملكية التي قد تعطي للتنظيم حقوقاً في التصرف والحيازة والرقابة كما في الملكية التامة ولكنها ملكية منقوصة بحكم وجود مطالب للغير في الأصل ك شراء الأصل في الدين بحيث لا تكتمل الملكية إلا بانتهاء الالتزام على الأصل
- بالنسبة للموارد المادية (فلامهولز 1992) فإن الملكية تتم بالحيازة لهذه الأصول والقدرة على التصرف بها والرقابة عليها
- الموارد البشرية: الملكية تكون جزئية (ساعات العمل) وتكون هناك قدرة لدى التنظيم على الرقابة والتصرف

- من الناحية الاقتصادية: وتتمثل في إدارة الأصل والمخاطرة وتوقع تحقيق الربح من هذا الأصل وهذا المفهوم يطبق على الموارد المادية والبشرية.

وإذن تعتبر الموارد البشرية في مفهوم الاقتصاديين مصدراً من مصادر الدخل ويمكن قياسها بقياس القيمة الحالية للسلع والخدمات المنتظرة نتيجة لاستخدامها في المنشأة وتفاعلها مع مصادر الدخل الأخرى (ايمن ابو بكر 2012)

2- معيار الخدمات المستقبلية: يعتمد هذا المعيار وفق ما أوضحه (ايمن ابو بكر 2012) بأن المنافع

الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الحصول عليها من امتلاك الأصل وبمنظرة بسيطة فإن سوية الأمور لا تقوم إلا على ذلك فلا يعقل أن يتم شراء أصل والعمل على امتلاكه بدون أن يكون هناك رؤية في الحصول على منافع منه إلا في حالات نادرة مثل الاحتكار وحرمان الآخر منه أي كان هذا الآخر أو لإشباع حاجة معينة متصلة بسلوك ما وهذا في العادة يكون في المنشآت الفردية على الأغلب.

وهذه المنافع تتمثل في الموارد المادية والموارد البشرية إلا أنها في الموارد المادية مسيطر عليها تمام والقدرة على التحكم بها عالية جداً أما في الموارد البشرية فإن الأمور مختلفة بعض الشيء فإن متطلبات الموارد البشرية قد تعرقل الاستثناءات في الاستحواذ عليها لإغراض الاحتكار أو الناحية المعنوية فالموارد البشري إذا لم يجد نمواً وظيفياً وتطوراً مهنيّاً فإنه يضطر لترك العمل حتى لو كان العائد المادي مرتفعاً ثم قد تبرز مشكلة أخرى وهي ظهور قوة التنظيم غير الرسمي وما تسببه من إعاقات لتحقيق أهداف التنظيم.

وفي الجانب الآخر حق التنظيم في استلام هذه المنافع وهذا مظهر إذا لم يوجد فإن التنظيم يعتبر غير مالك لهذا المورد سواء كان مادياً أو بشرياً

3- معيار المقدرة الإنتاجية: وهذا يشير إلى مقدار المساهمة التي يقدمها عنصر العمل لتحقيق العوائد للتنظيم بالاشتراك مع العناصر الأخرى التي تحقق بموجبها العائد المرغوب به وهنا لا شك في أن الموارد البشرية هي التي تدير بقية الموارد من أوجه مختلفة حتى الوصول إلى الأهداف المرجوة فبدونها يكون هناك سكون تام حتى لو كان الجهد العضلي مغيب تماماً فإدارة وبرمجة الآلات والمحافظة على دوام عملها وتطويرها والعمل على استخلاص أقصى إمكانياتها لا يتم إلا من خلال الموارد البشرية ولهذا نجد أن الموارد البشرية تساهم بشكل مباشر وواضح في أرباح التنظيم وكذلك نجد أن تأثير هذه العناصر على العناصر الأخرى عالية جداً من أجل تحقيق الربحية للتنظيم (الحيالي ، 2004).

- إلا أن هناك ما يستوجب الانتباه إليه وهو أن الموارد المادية كعناصر للإنتاج مكتملة في ذاتها أي أنه عندما يتم امتلاك أصلاً ما فإن قدرته الإنتاجية واضحة ولا يتم تملكه إلا بوجود هذه المعرفة، فلا يعقل تملك أصل يتوقع إنتاج معين بل يكون ذلك باليقين بقدرته على إنتاج ما ولذلك فهي محددة ومعروفة سلفاً.

- أما الموارد البشرية فجانب التوقع عالي واليقين يكون متدنٍ ولا يتم إلا من خلال ممارسة العمل لتكوين صورة عن مدى القدرات التي يتمتع بها ولهذا فإنه لا بد من إجراءات عديدة يقوم بها التنظيم باختيار المورد البشري الملائم وتتمثل في المؤهلات العلمية، الخبرات العملية والسمات الشخصية (قويدر 2008).

مقارنه بين الموارد البشرية و الموارد المادية:

4- لكي نستطيع التعامل مع الموارد البشرية كأصول في التنظيم لابد من ألقارنه بين الموارد البشرية والمادية وذلك لكي نكون أقرب لحل مشكله وجود الموارد البشرية خارج القوائم المالية ولكي-نوضح المقارنة لابد من تحديد موضوعات ألقارنه وكما يلي (الحيالي، 2004):

1- الموارد المادية:- يتم تملكها من التنظيم بعد تحديد الأهداف المرغوب الوصول إليها وبالتالي البحث

عن الوسائل والموارد التي تحقق هذه الأهداف وعليه يتم تحديد شكل وحجم وقدره وإمكانيات المورد المادي ويتم بعد ذلك تملكه حسب أشكال أملكه التي جرى الحديث عنها وهي إما ملكيه تامة أو ناقصة والملكية التامة تعني التحكم التام والتصرف والرقابة فيما تقل درجه التحكم والتصرف في حال الملكية

الناقصة وهو عدم اكتمال ثمن المورد وان كان هناك تباين بين الدين أو التأجير التمويلي إلا أن ذلك لا يكون بذات القدر بالنسبة للملكية التامة. وتتم الملكية بشكلها بدفع الثمن كاملا أو جزء منه أي أن الثمن مقدم على المنفعة المتوقعة من المورد

أما بالنسبة للموارد البشرية فهناك اختلاف كبير فالموارد البشرية يتم استخدامها مقابل عائد مؤجل أي أن المنفعة تقدم على الثمن وهذا الثمن مقسط على فترات يتم الاتفاق عليها بين المورد ورب العمل إلا أن الثمن للمورد البشري متغير ويميل للزيادة كلما زادت فترة الاستخدام بخلاف الموارد المادية التي يكون فيها الثمن محدد وثابت (قويدر 2004).

إلا أن هناك بعض الموارد البشرية التي يحدد فيها الثمن بشكل نهائي ويقدم الثمن على المنفعة وهي ما اسميه الموارد البشرية غير العادية أو الأصول العقدية وهي التي يتم فيها الإنفاق مع ذوي القدرات الخاصة أو من يمثلهم مثل الرياضيين، الفنانين، الاختصاصيين وهذه العقود تكون حصرية في مجال النشاط ويدفع الثمن مقدما ويكون نهائيا وثابتا وهذا يعيدنا إلى أشكال الملكية فنجد أن هذا النوع من العقود يعطي التنظيم الملكية التامة على المورد البشري حيث يستطيع التحكم والتصرف والرقابة عليه بحرية تامة والتصرف قد يشمل البيع والإجارة والإعارة بالإضافة إلى الإنتاج وهنا نجد أن الموارد البشرية غير العادية أو الأصول العقدية تتطابق مع الموارد المادية من حيث الملكية التامة حيث تضبط التشريعات القانونية سلوك المالك والمملوك وهذا يقودنا إلى شيء آخر وهو الموارد البشرية العادية وهي بالذات موضوع هذه الدراسة والتي تمتاز عن الموارد البشرية غير العادية بأن الملكية لها غير ثابتة، ولن تتم، فهي ملكية محددة بالقانون بساعات العمل وهناك وصف وظيفي يحدد المهام والواجبات على المورد وحقوقه ولهذا فهو حر التصرف بذاته بعد ساعات العمل المحددة بينما لا نجد ذلك في ما يخص الموارد البشرية غير العادية بما يخص النشاط وبشكل ملخص نجد الآتي (ابو بكر، ايمن، 2017):

الجدول رقم (1) يبين العلاقة بين التنظيم وموارده من خلال الملكية، الثمن، الرقابة، المنفعة المتوقعة والتصرف

من اعداد الباحث	الاصول المادية	الاصول البشرية العادية	الاصول البشرية غير العادية
الملكية	تامة / ناقصة	ناقصة	تامة
الثمن	مقدم / متأخر	متأخر	مقدم
الرقابة	تامة	تامة خلال ساعات العمل	تامة
المنفعة المتوقعة	قادر وله الحق بها	قادر وله الحق بها	قادر وله الحق بها
التصرف	مطلق في حال الملكية التامة مقيد في الناقصة	مطلقة خلال ساعات العمل	مطلقة

كما أن هناك فرق آخر بين الموارد البشرية

والموارد المادية وهو قدرة الموارد البشرية على استخدام وإجارة وإعارة نفسها بالإضافة إلى التنمية الوظيفية والتي لا تستطيع الموارد المادية القيام بها (فلامهولز 1992).

الاهتلاكات: الاهتلاكات هي النقص التدريجي خلال الزمن في المنافع والخدمات الاقتصادية الكامنة في الأصل والمقدرة من قبل ذوي الاختصاص بسبب الاستخدام أو التقادم أو التطور التكنولوجي (ابو بكر، ايمن، 2008).

يتم إهلاك الموارد المادية وفق مجموعة من الطرق وغالبية طرق الإهلاك تشير إلى تناقص المنافع من المورد المادي خلال عمره الإنتاجي الذي ينتهي بقيمة الخردة، وللمحافظة على قدر معين من الإنتاج والذي يرتبط بعوامل عدة أهمها المحافظة على الحصة السوقية يتم إضافة تحسينات وتطوير حسب ما تسمح به طبيعة المورد فهذه جميعها تضاف إلى قيمة المورد، وعليه فإن المورد المادي يبدأ بقيمة ثم ينحدر حتى يصبح خردة ويتم استبداله .

أما بالنسبة للموارد البشرية فهي تسير باتجاه تصاعدي وذلك لأنها تكتسب الخبرات من خلال العمل والدورات والتدريب التي تقدمها المنشأة لزيادة كفاءة العاملين لديها، وكلما تقدم في العمر كلما زادت النفقة على المنشأة ولهذا لا يكون هناك انتظام في النفقات التي تدفعها المنشأة لأنها مبنية على التغيرات في

الإمكانات التي يكتسبها المورد البشري، أما بالنسبة للإهلاكات فهذا لا ينطبق على الموارد البشرية وذلك للأسباب التالية (فلامهولز 1992):

- 1- عدم وجود قيمة محددة للمورد البشري بداية.
 - 2- عدم دفع الثمن لإهلاك المورد البشري
 - 3- المنافع المتوقعة من المورد البشري تزداد مع العمر الزمني ولا تتناقص.
 - 4- عدم وجود الخردة في نهاية العمر الافتراضي بل مكافأة نهاية الخدمة وهي مصروف على المنشأة.
- ولهذا فإن مصروف الرواتب الذي يدفع للمورد البشري لا يمكن اعتباره إهلاك له بل أراه تسديدات من قيمة الالتزام لثمن امتلاك المورد البشري العادي وكذلك الدفعات للموارد غير العادية أو الأصول العقدية

جدول (2)

الأصول المادية	الأصول البشرية العادية	الأصول البشرية غير العادية
الاهتلاكات	تتم بطرق متعددة	تسديدات
الاهتلاك المتراكم	يتم لغاية الاستبدال	غير موجود
نهاية العمر الإنتاجي	قيمة الخردة فائدة للتنظيم	مصروف على التنظيم

من اعداد الباحث

3- الإضافات والتحسينات:

هي ما يستوجب صرفه إيراديا من أجل المحافظة على المنافع الاقتصادية أو زيادتها، وتتشابه الموارد المادية مع الموارد البشرية العادية بذلك، فالموارد المادية في كثير من الأحيان يتم إدخال تحسينات عليها بحكم التطور وعمل إضافات تحافظ على وتيرة الإنتاج مع تقدم العمر الإنتاجي أو تزيد من حجم المنافع المتوقعة وبهذا فالمصروفات بهذا الاتجاه هي مصروفات إيرادية تزيد من قيمة الموارد المادية (Harrmnison 1964).

وفي الجانب الآخر فإن التدريب والدورات التي يحصل عليها المورد البشري خلال عمره الإنتاجي تزيد من قدراته الإنتاجية، وبهذا فالتكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل ذلك هي تكاليف رأسمالية ويبقى السؤال المهم هل الموارد البشرية أصول؟؟ وهل يمكن أن تدخل في المركز المالي للمنشأة؟؟ بالنسبة للسؤال الأول يرى الباحث أن الموارد البشرية أنها أصول متكاملة الأركان، ولكن لها طبيعة خاصة تميزها عن الأصول المادية وزيادة على ذلك فهي أهم الأصول لدى المنشأة وبدونها لا تعمل الأصول الأخرى، بينما هي أي الأصول البشرية قادرة على الإنتاج بحدود بدون الأصول المادية، وعليه فإن بقائها خارج المركز المالي يعد تشوها له ونقص واضح في ملكية المنشأة.

الموارد البشرية كأصول في المركز المالي: لكي تظهر الموارد البشرية في المركز المالي كأصول، لابد من تحديد الثمن الذي تدفعه المنشأة من أجل الحصول على الأصول، ولكي تدفع المنشأة الثمن أو تلتزم به لابد من تحديد المنفعة المتوقعة من هذا الأصل (Harrmnison 1964).

تحديد المنفعة المتوقعة : تقوم المنشأة بوضع الوصف الوظيفي للعمل، والذي يتضمن:

- 1- وصف للأعمال المطلوب القيام بها.
- 2- وصف للمؤهلات العلمية والفنية والجسدية المطلوبة.
- 3- تحديد آليات العمل والعلاقات الأفقية والرأسية.
- 4- يتم تحديد البديل المقدم مقابل ذلك.
- 5- وصف للضوابط السلوكية والقانونية.

وفي الجانب الآخر يدرس الموارد البشرية ذلك ويبدأ من النقطة (4) لبيحث عن :

- 1- مدى استمرارية المنفعة المستقبلية من العمل .

2- مقدار الزيادة في الدخل مع التقدم في العمل

3- المكافآت والامتيازات التي تقدمها المنشأة .

4- اتجاهات ومسارات النمو الوظيفي مع تقدم العمر الإنتاجي .

حساب تكلفة امتلاك الأصول البشرية العادية :

لاحتساب تكلفة امتلاك الأصل البشري لابد من التعرف على المصطلحات التالية ومدلولاتها :

1- العمر التقاعدي : ونرمز له (RA) وهي السنة التي قدرت قانونا بأن تكلفة استخدام الأصل البشري

تفوق المنافع الناتجة عن أدائه أي انه بعدها سيبدأ بالانحدار عن نقطة التوازن

2- العمر الزمني : ونرمز له (TA) : ويعني العمر الطبيعي الممتد من لحظة الميلاد إلى الوفاة

3- الراتب الشهري والسنوي : ويرمز له (S) : الراتب الشهري * 12

تكلفة الأصل = العمر الإنتاجي المتوقع * (الراتب * 12)

= العمر الإنتاجي = العمر التقاعدي - العمر الزمني

مثال : علي عمره 25 سنة تقدم لوظيفة راتبها الشهري 200 دينار كوظيفة دائمة

المطلوب : كم تبلغ تكلفة هذا الأصل البشري والالتزام الذي يوجده على التنظيم

الحل : $12 * S * (RT - RA)$

= 60 - 25 = 35 سنة

= 35 * (12 * 200) = 84000 دينار

القيود المحاسبية :

84000 من حـ / الأصول البشرية

84000 إلى حـ / الالتزامات _ التزامات أصول بشرية

(تعيين موظف لإشغال الوظيفة س)

حساب تكلفة إهلاك التزامات الأصل البشري والتسديدات :

كما سبق وأوضحنا بأن الإهلاك بمفهومه للأصول المادية لا ينطبق على الأصول البشرية، فالعملية

متعكسة في النوعين من ناحية تناقص القيمة والمنفعة فألاصول المادية تتناقص مع الزمن والعمر الإنتاجي

فيما تتزايد في الأصول البشرية وتظهر على شكل مهارات وخبرات تزيد من قيمة التنظيم نفسه ، بينما

الأصول المادية لا تؤثر كثيرا في قيمة التنظيم فإن كانت جديدة أو قديمة يؤخذ ذلك بالاعتبار عند التقييم ،

فألاصول المادية القديمة تقلل من قيمة التنظيم بمقدار القيمة الاستبدالية وكذلك الجديدة فإنها تزيد بمقدار

القيمة الاستبدالية ، فيما يزيد تقادم الأصول البشرية قيمة التنظيم

مما سبق فلا وجود لاهتلاكات للأصول البشرية بل تسديدات للالتزامات التي تكونت بفعل الملكية

التسديدات : هي الرواتب الشهرية التي تدفع من التنظيم مقابل إشغال الموقع المحدد من التنظيم ، حيث يتم

إقفالها في ملخص الدخل بنهاية السنة المالية

مجمع التسديدات المتراكم : يناظر مجمع الإهلاك المتراكم بما يخص الأصول البشرية من حيث الشكل و

يعاكسه في المضمون حيث يخفض قيمة الأصل والالتزام مع الوقت

من المثال السابق القيود المحاسبية :

2400	من حـ / التسديدات (12*200)	عند دفع الرواتب 12/31
2400	إلى حـ / النقدية	
2400	من حـ / ملخص	قيود الإقفال 12/31
400	إلى حـ / التسديدات	
	من حـ / التزامات موارد بشرية	
2400	إلى حـ / مجمع التسديدات المتراكم	

1- تصوير الميزانية في نهاية السنة المالية

الميزانية العمومية كما في 12/31	
الأصول	الالتزامات
الأصول البشرية	التزامات موارد بشرية 81000
الأصول البشرية بالتكلفة	
84000	
مجمع التسديدات المتراكم	
(2400)	
القيمة الدفترية للأصول البشرية	
81000	

الإضافات : وهي بالنسبة للأصل البشري ناتجة عن الدورات التدريبية والخبرات التي يكتسبها الأصل خلال عمره الإنتاجي بالإضافة إلى التحصيل العلمي الذي يحققه بما يخدم العمل والذي يدفع التنظيم إلى نقل الأصل إلى أماكن أخرى نتيجة للمهارات التي اكتسبها والتي تمتاز بزيادة الإيراد للأصل مما يجعلها حافزا لبلوغها
فرضا أن الأصل البشري في بداية السنة السادسة قد انتقل إلى مركز عمل جديد (ص) داخل التنظيم نتيجة لحصوله على دورات تدريبية واكتسابه لمهارات تؤهله من إشغال هذا المركز ، وكان العائد من هذا المركز الجديد 500 دينار

المعالجة المحاسبية :

الالتزام = العمر الإنتاجي الباقي * الإضافات

$$108000 = (300 * 12) * (5 - 35)$$

القيود المحاسبية :

108000	من ح / الأصول البشرية	الاثبات
	108000	ال ح / التزامات أصول بشرية (قيمة الزيادة في الالتزام نتيجة الانتقال الى مركز جديد)
6000	من ح/التسديدات (12*500)	
6000	الى ح/النقدية (قيمة التسديدات المدفوعة خلال العام)	
6000	من ح/ملخص الدخل	الاقفل
6000	الى ح /التسديدات	
6000	من ح/التزامات موارد بشرية	
6000	الى ح/ مجمع التسديدات	

$$18000 = (12*500) + (5*2400) = \text{رصيد مجمع التسديدات المتراكم}$$

قيمة الأصل في نهاية السنة السادسة = صافي قيمة الأصل + صافي الإضافات نهاية السنة

صافي قيمة الأصل = قيمة الأصل بالتكلفة التاريخية - مجمع التسديدات المتراكم

صافي الإضافات = الإضافات بداية السنة - التسديدات نهاية السنة

$$72000 = 84000 - 12000$$

$$102000 = 108000 - 6000$$

قيمة الأصل في نهاية السنة السادسة =

$$174000 = 102000 + 72000$$

تصوير الميزانية العمومية

الميزانية العمومية كما في 12/31

الأصول	الالتزامات
الأصول البشرية	التزامات موارد بشرية 174000
الأصول البشرية بالتكلفة التاريخية	
84000	
الإضافات	
108000	

المجموع	192000
ينزل مجمع التسيديت المتراكم	(18000)
القيمة الدفترية للأصول البشرية	174000
	174000

تصوير حساب الالتزامات بنهاية السنة السادسة

ح / الالتزامات	
2400 الى ح/ التسيديت للسنة الاولى	84000 من ح / الاصول البشرية
2400 الى ح/ التسيديت للسنة الثانية	108000 من ح / الاصول البشرية
2400 الى ح/ التسيديت للسنة الثالثة	(اضافات)
2400 الى ح/ التسيديت للسنة الرابعة	
2400 الى ح/ التسيديت للسنة الخامسة	
6000 الى ح/ التسيديت للسنة السادسة	
المجموع 18000	المجموع 192000
174000	
المجموع 192000	المجموع 192000

نتائج الدراسة :

أولا : معايير الاعتراف بالموارد البشرية : من خلال مناقشة معايير الاعتراف بالاصول البشرية بالمقارنة مع الموارد المادية تبين الآتي :

1- معيار الملكية : في هذه الدراسة تم تناول الموارد البشرية العادية، والتي يتم التعاقد معها واستخدامها بمراكز دائمة في التنظيم، وهذه الموارد تتنازل عن جزء من حريتها زمانيا مقابل بدل يكون تاليا في الاغلب للجهد المبذول من قبلها، وعليه فإن التنظيم يمتلك هذا الجزء ملكية تامة ويوضحها في سبيل تحقيق اهدافه

2-معيار الخدمات المستقبلية: ينطبق هذا المعيار تماما على الموارد البشرية كما الموارد المادية

3-حق التنظيم في استلام المنافع: ينطبق هذا المعيار على الموارد البشرية كما الموارد المادية

4-معيار المقررة الانتاجية: ينطبق هذا المعيار على الموارد البشرية كما الموارد المادية

ثانيا : المقارنة بين الاصول المادية والموارد البشرية : تبين من خلال الدراسة ان هناك العديد من اشكال التوافق بينهما كما ان هناك بعض الاختلافات وكما يلي :

1- الملكية: الملكية للموارد البشرية ليست تامة فهي مرتبطة بساعات العمل وما ينظمه قانون العمل والعمال وهذا ينطبق على الموارد البشرية العادية، ويقصد بالموارد البشرية العادية والتي هي موضوع الدراسة، الموارد التي يتم استخدامها لأشغال مراكز العمل العادية بما يخص النشاط الرئيسي للمنشأة، والتي في الغالب تكون وظائف دائمة، فالملكية لهذا النوع من الموارد يكون محدودا بساعات العمل ، وعليه فإن الملكية لها غير تامة الا في ساعات العمل.

اما بالنسبة للموارد البشرية غير العادية، ويقصد بها تلك الموارد التي يتم التعاقد معها لفترات محددة وببدل ثابت خلال مدة العقد لأشغال مراكز مهمه في المنشأة مثل الخبراء وذوي المهارات الخاصة، فإن الملكية لهم قد تكون كاملة مثل الفنانين والرياضيين والخبراء في المراكز الخطرة، وكذلك في الاجهزة الامنية والجيوش .

اما وجه الشبه بين الموارد البشرية العادية والموارد المادية ، هو قدرة التنظيم على تحديد تكلفة كل منهما وهذا ملموس في الواقع في عمليات التخطيط ووضع الموازنات التخطيطية والتي تنظم في اهم مكوناتها تكلفة العمل المباشر وغير المباشر

2- الاهتلاكات: كما هو معروف بأن الموارد المادية تتناقص المنافع المتوقعة منها مع تقدم عمرها، فأن الموارد البشرية تتزايد المنافع المتوقعة منها مع تقدم عمرها، ففي الوقت الذي تتناقص قيم الموارد المادية، نجد ان الموارد البشرية العادية تتزايد قيمتها وتكلفتها. الا ان هناك وجه للتشابه بينهما وهو تحديد العمر الانتاجي المتوقع لكليهما، فبالنسبة للموارد المادية فأن ذوي الاختصاص يقومون بذلك، اما بالنسبة للموارد البشرية فأن القانون يحدد العمر الانتاجي لها .

3- الأضافات والتحسينات: كما تزيد الاضافات والتحسينات من قيمة الموارد المادية، فأنها تؤدي الى الامر نفسه مع الموارد المادية، وتؤدي بكليهما الى زيادة المنافع المتوقعة للتنظيم، الا ان الموارد البشرية تزيد من الالتزامات على التنظيم بعد الاضافات والتحسينات ، فيما يندر مثل ذلك في الموارد المادية.

4- الالتزامات: هناك جانب عريض من الملكية للموارد المادية تتم من خلال الالتزامات، والموارد البشرية الدائمة (الوظائف الدائمة) ليست استثناء لهذه القاعدة، فحيثما تقدمت المنفعة على الثمن خلق التزام وبما ان الموارد البشرية يتم استخدامها مقابل بدل تالي فان وجود الالتزام شيء منطقي وملام
ثالثا: الايجابيات والسلبيات : لابد من وجود الايجابيات والسلبيات كنتائج لاي عمل وهي سمة المخرجات ترتبط بها من لحظة البدء في التعاطي مع المدخلات ، وسنبداً بالايجابيات

الايجابيات:

- 1- اظهر الموارد البشرية في قائمة المركز المالي يؤدي الى معالجة اهم محدد من محددات هذه القائمة ، فهو يزيل التشوه الذي تعانيه ويظهر حقيقة المركز المالي للتنظيم
- 2- يؤدي الى معالجة محدد من محددات قائمة الدخل وهو عدم ظهور اثر التطور في المهارات والخبرات في هذه القائمة ويجعلها اكثر تعبيراً وترجمة لواقع التنظيم
- 3- يقدم صورة اكثر وضوحاً لمستخدمي القوائم المالية الخارجيون (المستثمرون الحاليون والمرقبون والمقرضون الحاليون والمرقبون)، فهذه الفئة من المستخدمين لاتملك القدرة على الاطلاع على هذا النوع من الموارد ولهذا فأن ترشيد قرار هذه الفئة باظهار الموارد البشرية في المركز المالي يزداد
- 4- يقدم صورة اكثر وضوحاً للجهات الحكومية في تعاطيها مع التنظيم
- 5- أمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية

السلبيات :

1. يؤدي الى تضخيم قائمة المركز المالي مما قد يؤثر على رأي بعض مستخدمي القوائم المالية
2. يحتاج الى اعادة النظر في ادوات التحليل المالي
3. يحتاج الى اعادة النظر في معايير المحاسبة الدولية

المراجع

- م. م خضر مجد عالي /مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2 العدد 3 لسنة 2102
- الفضل ونور، عبد الناصر، وليد عجمي علي "المشاكل المحاسبية المعاصرة الطبعة الاولى ،دار المسيرة للنشر والتوزع والطباعة ،عمان 2002
- حنان ، رضوان "بدائل القياس المحاسبي المعاصر " الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان 2003
- العبيدي ، سناء "دور اهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة "رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية غزة 2007
- جابر ، فاضل "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 18 العدد الاول 2002
- سالم ، فضل كمال "مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية رسالة ماجستير ،كلية التجارة الجامعة الاسلامية 2008
- اريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب :محمد عصام الدين زايد، مراجعة : أحمد حامد حجاج، تقديم : سلطان محمد السلطان (الرياض : دار المريخ للنشر، 1992م)، ص 2

- وليد ناجى الحياىلى ، دراسات فى المشكلات المحاسبية المعاصرة (عمان : دار الحامد للنشر، 2004م) ص 17
- قورين حاج قويدر، مقال بعنوان : مفاهيم محاسبة الموارد البشرية .(2008/7/8م) .منتدى المحاسبين العرب، . <http://www.google.com>
- ابو بكر، ايمن،(2008)،المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالى بالسودان – دراسة حالة جامعة دنقلا- للفترة من 2003م-2008م
- ابو بكر، ايمن "محاسبة الموارد البشرية ومدى تأثيرها فى تقويم وقياس كفاءة الأداء" – دار نور للنشر – أغسطس 2017.
- Wang,X,Zhang,Zm&Wange.S. (Human capital accounting and the system of national)2006
- Shakirm Munir ، (Human Resources Accounting Practices) 2002 WWW.mohe.gov.ps

