

المحاسبة عن الاستثمار وقياس عائده في الموارد البشرية بالتطبيق على كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

صدام محمد محمود (1)

الملخص

يتوقف نجاح الشركات على مهارة وفاعلية العاملين فيها ورضاهم وتعاونهم وتفاهمهم حول الأهداف الرئيسية التي قامت من أجلها، لذا فإن أفضل استثمار يمكن أن تقوم به هو بناء وتنمية الموارد البشرية فيها، عن طريق بذل الإنفاقات (الاستثمارات) عليها لرفع كفاءتها ومستويات أدائها، وأي منشأة مهما كانت طبيعة نشاطها تحرص كل الحرص على أموالها ومجالات إنفاقها لا سيما في الاستثمارات، فهي تسعى دائماً لدراسة ووضع رؤية توقعية عن عوائد استثماراتها. إن عملية تحديد وقياس العوائد على الاستثمارات بشكل عام وقياس العائد على الاستثمار البشري بشكل خاص له من الصعوبات والمعوقات، لذا تعددت الطرق والأساليب المقترحة في عمليات القياس، فنجد منها المالي (الكمي) ومنها غير المالي (الوصفي)، ويتم اقتراحها وتجديدها بين فترة وأخرى، وما هذا البحث إلا محاولة من تلك المحاولات يهدف إلى تحديد وقياس قيمة الموارد البشرية وبيان أهمية وضرورة الاستثمار فيها والعمل على تنميتها ومن ثم قياس العوائد المتوقعة عن استثماراتها، ولغرض دعم هذه المحاولة وتعزيزها تم اختيار المؤسسات التعليمية (الجامعات خصوصاً) كونها تمتلك الكثير من العناصر البشرية الكفوءة، ومجالات الاستثمار فيها واسعة وضرورية، وبالتالي فإنها بحاجة إلى طريقة أو وسيلة لقياس الوفورات المتوقعة الحصول عليها من هذه الاستثمارات.

Abstract

The success of the institutions occasionally depends on the skill and effectiveness of employees and their satisfaction, cooperation, understanding on the key objectives for which it was. Therefore, the best investment is that to build and develop the human resource by making expenditures (investments) on them to raise their efficiency and performance of any facility. The nature of their business is keen on spending money especially in the areas of investments. Which are always seeking studying and developing a vision for a prospective investment returns. The process of identifying and measuring returns on investments in general, and measuring return on investment of human resources, in particular has its difficulties and obstacles. Therefore, the methods and approaches proposed in the measurements are various, Such as the financial (quantitative), and non-financial (descriptive), which

الاستلام:

2010/9/15

قنه، أ. النش •

(1) مدرس، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.

are proposed and renewed from time to time. This research aims at identifying and measuring the value of human resources and the showing the importance and the need of its investment and the work to develop it and then measuring the expected returns of investments, to support and promote such an attempt educational institutions (universities in particular) have been chooser. Because they have a lot of persons and the fields of their investment are wide and necessary, therefore the measurement of human resources needs a method or means to measure the expected savings from these investments.

المقدمة:

تواجه الدول المتطورة اقتصادياً مرحلة تحول جوهرية أصبح فيها رأس المال البشري مصدراً للخدمات أكثر منه مصدراً للطاقات الإنتاجية المادية، فالملاحم الأساسية لمثل هذا الاقتصاد تركز على رأس المال البشري، بمعنى حاجته المتزايدة إلى معلومات وخبرات ومهارات البشر أكثر من حاجته إلى رأس المال المادي، والصفة المميزة لتكوين رأس المال البشري أنه يتم عن طريق استثمارات يقوم بها الأفراد أو المنشآت التي يعملون بها، فتنفق المنشآت الأموال في سبيل استقطاب العاملين واختيارهم وتعيينهم وتدريبهم، لدرجة أن بعضها قد ينفق على الاستثمارات في البشر أكثر مما ينفق على الاستثمارات في الآلات والمعدات، ولعل السبب في ذلك يعود إلى ما قاله (الفريد مارشال: A. Marshall) إذ أكد على أن أعلى الممتلكات قيمةً هي تلك المستثمرة في الإنسان الذي عن طريقه تتقدم الأمم، والاقتصاد ذاته يعد ذا قيمة محدودة إن لم يستغل في سبيل التقدم القوى البشرية التي تحول الثروات من مجرد كميات نوعية إلى طاقات تكنولوجية متنوعة تحقق التقدم المنشود، عليه وضعت الدراسات الاقتصادية والإدارية والمحاسبية لبيان أهمية هذه الموارد والاستثمار فيها، ولما كانت المعلومات الموضوعية التي تعتمد لغة الأرقام أقرب للفهم وأدق تمثيلاً، كانت المحاسبة عن الموارد البشرية منبعاً لها وأساساً لكل العمليات التي تتعلق بهذه الموارد، ففي ظل هذا المجال من مجالات المحاسبة تم العمل على تحديد وقياس قيمة هذه الموارد، ورسملة كل النفقات التي تدفع بها نحو التجديد والابتكار، ومن ثم العمل على قياس العائد على الاستثمار فيها، وإظهارها في القوائم المالية لتخدم بذلك مختلف المستفيدين من قراء تلك القوائم.

أهمية البحث:

تتأني أهمية البحث من أهمية العنصر البشري وقياس قيمته والعائد على الاستثمار فيه، وتوصيل المعلومة المحاسبية اللازمة عنه لمختلف المستويات الإدارية بما يخدم ويرشد القرارات المتخذة بشأنه من جهة، وتقدير مدى ضرورة وحجم الاستثمار فيه من جهة أخرى.

مشكلة البحث:

تتحدد مشكلة البحث بالآتي: ما مدى إمكانية تحديد وقياس قيمة الموارد البشرية، وما الموقف المحاسبي منها ومن المبالغ (الاستثمارات) المنفقة عليها، وهل يمكن قياس المردود (العائد) من الاستثمار فيها؟.

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية مفادها أن هناك عمليات ومعالجات محاسبية لتحديد قيمة الموارد البشرية وقياسها، فضلاً عن المعالجات الخاصة بالمبالغ المنفقة على الاستثمار فيها، وتوفر الآلية المناسبة لقياس العائد على ذلك الاستثمار، ومن ثم تقديم المعلومات اللازمة عنها لترشيد القرارات الإدارية الخاصة بها ولرفع الكفاءة والفاعلية في أدائها.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى بيان وجهة النظر المحاسبية عن قيمة الموارد البشرية وأهمية الإنفاق عليها، وبيان مجموعة الطرق والأساليب التي يمكن من خلالها قياس العائد على الاستثمار فيها، ومحاولة استخدامها في مجال قياس عائد الاستثمار في الملاك التدريسي في المؤسسات التعليمية كالجامعات، وبصورة خاصة في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت.

منهجية البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي في البحث من خلال النشرات العلمية ذات الصلة بموضوعه من وثائق رسمية ودوريات ورسائل وأطاريح جامعية وكتب ومقالات انترنت، كما تم اعتماد المنهج التطبيقي من خلال البيانات التي تم الحصول عليها من وحدة الموارد البشرية ووحدة الحسابات في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة تكريت في العام 2009، ولغرض التحقق من فرضية البحث والوصول إلى الهدف المحدد له تم تقسيمه إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: المحاسبة عن الاستثمار البشري.

المبحث الثاني: قياس العائد على الاستثمار البشري.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي لعائد الاستثمار البشري في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت.

المبحث الأول

المحاسبة عن الاستثمار البشري

أهمية ومفهوم الاستثمار البشري

تعتبر الموارد البشرية من المقاييس الأساسية التي تقاس بها ثروة الأمم، بعد أن هذه الموارد هي أهم المكونات الرأسمالية والأصول المؤثرة في الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدول، وأصبح المورد البشري ودرجة كفاءته وتنميته العامل الحاسم لتحقيق التقدم والنمو الاقتصادي والاجتماعي. ويعد الاستثمار البشري في مقدمة القضايا التي تعنى بها المجتمعات على اختلاف أنظمتها ومستويات نموها وهو من أعلى أنواع رأس المال قيمةً ومردوداً، عليه أخذت قضية العناية بتنمية هذه الموارد بأفضل السبل وأكثرها جدوى مكانتها على عد أن الإنفاق على هذه التنمية يعد من أهم درجات الاستثمار وأعلاها، ولازالت هذه الأهمية في

تزايد مستمر وتأخذ مجراها في الدراسات والفعاليات التي تنظم وبشكل متواصل على كافة الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية، خصوصاً وأن العالم يشهد يوماً بعد يوم تغيرات متلاحقة نتيجة للتطورات التقنية التي تحدث بفعل الإنسان وتنعكس عليه في ذات الوقت. (آل الشيخ: www.alriyadh.com)

والجدير بالذكر أن هذه العناية والأهمية بالموارد البشري وتنميته لم تكن وليدة اليوم بل إن هناك قاعدة أساسية أكد عليها ديننا الإسلامي الحنيف يمكن عدها ركيزة مهمة لعملية التنمية البشرية هي قاعدة (استعمال الأصلح)، وتقوم على عاملين يحددان إنتاجية الإنسان هما (القوة والأمانة) بدليل قوله تعالى في قضية نبي الله موسى عليه السلام وعلى لسان ابنه شعيب (يَا أَبَتِ اسْتَأْجِرْهُ إِنَّ خَيْرَ مَنْ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ) سورة القصص الآية 26، وفي آية أخرى في قوله تعالى: (قَالَ عَفَرْتُ مَنِ الْجُنِّ أَنَا آتِيكَ بِهِ قَبْلَ أَنْ تَقُومَ مِنْ مَقَامِكَ وَإِنِّي عَلَيْهِ لَقَوِيٌّ أَمِينٌ) سورة النمل الآية 39، وهذا ما أشار إليه علماء الإسلام بالقول (ينبغي أن يعرف الأصلح في كل منصب، فإن الولاية لها ركنان: القوة والأمانة)، بمعنى أن هناك عنصرين مكملين لبعضهما يحددان إنتاجية الإنسان، أحدهما القوة والتي تترجم في خبراته ومهاراته الفكرية وقدراته الجسدية، والثاني الأمانة والتي تترجم في القيم التي يعتنقها والتي لا بد لها من أن تضبط سلوكياته في العمل وتحدد مسار حياته. وهكذا فإن التنمية البشرية لا بد أن تقوم على هذه الحقيقة الأكيدة والقوية والتي تجمع بين المقومات العقلية والجسدية للإنسان وبين مقوماته الروحية. (الطفيل: www.bab.com) كما وجاءت أهمية العناية بتنمية الموارد البشرية من منظور متعدد الأبعاد منها: (www.riyadhchamber.com)

- 1- البعد الثقافي: إذ ينعكس تزايد نسبة المثقفين من الموارد البشرية في التنمية الحضارية للمجتمع وزيادة معرفة الفرد وتمسكه بما يخص وطنه من العقائد الدينية والتراث الثقافي واللغة والأداب، وازدياد درجة الوعي لديه بما يدور حوله.
 - 2- البعد الاقتصادي: من خلال الموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة يتم تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية بما يحقق التقدم للدولة ويوفر احتياجات سكانها من السلع والخدمات فضلاً عن أن الفرد المؤهل تعليمياً وتدريباً لديه فرصة أكبر للعمل كمواطن منتج يحقق قيمة مضافة تساهم في تنشيط الدورة الاقتصادية.
 - 3- البعد الاجتماعي: فمن المعروف أن التعليم ينمي قدرات الفرد الذهنية والفكرية ويكسبه الأنماط والقيم السلوكية المتوازنة مما يجعله أكثر قدرة على تفهم المشكلات الاجتماعية وترسيخ الروابط الأسرية، فضلاً عن تأثيره الملموس في شعور الإنسان بالذات.
 - 4- البعد العلمي: إذ يوفر التعليم الكوادر العلمية القادرة على البحث والابتكار والاختراع والتطوير بما يساهم في إحداث النقلة الحضارية المختلفة وإحداث التقدم التقني في شتى مجالات الحياة والتحسين المستمر في وسائل المعيشة.
 - 5- البعد الأمني: إذ تؤدي العناية بتعليم الفرد وتدريبهم إلى خفض نسبة البطالة والتي تتناقص مع ارتفاع المستوى التعليمي والتدريبي، مما يساهم في تحقيق الاستقرار الأمني للمجتمع، فضلاً عن قناعة الأفراد أنفسهم بضرورة وجود هذا الاستقرار.
- وبعد هذا البيان لأهمية المورد البشري وضرورة العمل على تنميته من خلال الإنفاق عليه يتوجب بيان مفهوم هذا الإنفاق المتمثل بالاستثمار فيه. ولعل ما أظهره مؤشر

(واتسون ويات هيومان كابيتال) يبين بصورة لا مجال فيها للشك أهمية ذلك، إذ أظهر هذا المؤشر الذي درس أداء رأس مال البشري في 750 شركة أميركية وأوروبية خلال الفترة 1999-2001، وتابع تأثير الاستراتيجيات المختلفة للموارد البشرية على عائدات المساهمين، أظهر أن الشركات ذات الاستثمار المنخفض في رأس المال البشري يبلغ متوسط إجمالي عائدات المساهمين 21%، في حين إن الشركات ذات الاستثمارات الكبيرة تصل عائداتها إلى 64%. (عطية، 2008: 44)

فالرأس المال البشري يعد موجوداً استراتيجياً يتمثل في مجموعة الموارد والقدرات الخاصة التي تمنح الوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تعتمد على الابتكار والتحسين المتواصل للإنتاجية من خلال تفعيل الكامل لطاقته، عليه يمكن تصور العنصر البشري اللبنة الأساسية في أية وحدة اقتصادية كوحدة طاقة فكرية ومصدر للتجديد والابتكار. (الجوري، 2009: 14) ويعرف أيضاً بأنه مجموع الأفراد والجماعات التي تكوّن المنظمة في وقت معين، ويختلف هؤلاء الأفراد فيما بينهم من حيث تكوينهم وخبرتهم وسلوكهم واتجاهاتهم وطموحهم، كما يختلفون في وظائفهم ومستوياتهم الإدارية وفي مساراتهم الوظيفية. (رزيق وآخرون، 2007: 12) أو هو مجموعة الأشخاص الذين يمتلكون المعرفة يشقيها الضمني والظاهري، والقادرين على تطبيق المعرفة في مجال العمل الذي ينعكس إيجاباً على الأداء بإنتاج سلعة عالية الجودة أو تقديم خدمة بطريقة أسرع وأكثر دقة تفوق توقعات المتلقي، كما أن هؤلاء الأشخاص قادرين على إنتاج وتوليد معارف جديدة قابلة إلى الترجمة على أرض الواقع قد تكون على شكل طرق ومهارات جديدة لأداء العمل أو إنتاج سلع جديدة غير مسبقة، وبالطبع فإن كل ذلك يؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة بأعلى درجات الكفاءة والفاعلية، ومن ذلك يمكن القول أن الرأس مال البشري يشير إلى نسبة الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً والقادرين على العمل والقابلين للتعلم والتعليم والساعين نحو الوصول إلى درجة الخبير، الذين تزداد درجات التقدم بزيادتهم والاعتماد عليهم والذين يعدّون ثروة حقيقية إذا ما أحسن استغلالهم. (العمرى والملكاوي، 2007: 4-5)

أما الاستثمار في رأس المال البشري فيعرف على أنه الإنفاق على تطوير قدرات ومهارات ومواهب الإنسان على نحو يمكنه من زيادة إنتاجيته، أو هو مجموعة المفاهيم والمعارف والمعلومات من جهة والمهارات والخبرات وعناصر الأداء من جهة ثانية والاتجاهات والسلوكيات والمثل والقيم من جهة ثالثة التي يحصل عليها الإنسان عن طريق نظم التعليم النظامية وغير النظامية، والتي تساهم في تحسين إنتاجيته وتزيد بالتالي من المنافع والفوائد الناجمة عن عمله، كما يعرف على أنه استخدام جزء من مدخرات المجتمع أو الأفراد في تطوير قدرات ومهارات ومعلومات وسلوكيات الفرد بهدف رفع طاقته الإنتاجية وبالتالي طاقة المجتمع الكلية لإنتاج مزيد من السلع والخدمات التي تحقق الرفاهية للمجتمع. (فرغل: www.hrdiscussion.com)

ولقد ظهر مفهوم الاستثمار البشري نتيجة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول الشركة على غرار المالية والمادية منها، ومن ثم يمكن تحديد قيمته وإدارته (كمحفظة الموارد المالية) ما دام هناك اختلاف بين الأفراد فيما يتعلق بمقدار الاستثمار في مهاراتهم

وخبراتهم وقدراتهم. ونتيجةً لتزايد أهمية الاستثمار في الموارد البشرية (رأس المال البشري) نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر بعدهم أصولاً، وعرف هذا الميدان بالمحاسبة بالموارد البشرية.

مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية ومراحل تطورها

عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) عام 1973م المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها: عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية، وهي بذلك تشتمل على التكاليف التي تتحملها المنشآت الهادفة للربح وغيرها في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة، وهي تشتمل أيضاً على قياس القيمة الاقتصادية للبشر العاملين فيها. (حنان، 2003: 207-208)، أما مجلس المحاسبين الأميركي فقد عرفها على أنها العمليات التي تحدد وتقيس البيانات المرتبطة بالموارد البشرية وتعالج وتنقل المعلومات لخدمة المنشأة، كما عرفت على أنها عملية قياس وتسجيل وتحليل لكل التكاليف التي أنفقت من أجل تحصيل وتطوير وتدريب وإحلال الموارد البشرية في المنشأة. (الشعباني وآخرون، 2007: 174)

ويرى آخرون أن المحاسبة عن الموارد البشرية هي عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات أو هي عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات، كما وتتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المنشآت مقابل جمع الأصول البشرية واختيارها وتوظيفها وتأجيرها وتدريبها وقياس قيمتها للمنشأة. (الحيالي، 2004: 290) فيلاحظ مما تقدم أن الفكرة الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية تدور حول تحديد وقياس قيمة هذه الموارد بعدها أصلاً من الأصول ومن ثم معالجتها وإثباتها والإفصاح عنها بما يخدم الأطراف المعنية وقراراتهم.

أما مراحل التطور التي مرت بها المحاسبة عن الموارد البشرية فيمكن إيجازها بما يأتي: (فلامهولز، 1992: 7-9)، (حمادة، 2002: 146-147)

- **المرحلة الأولى:** وتقع في الفترة من بداية الستينيات حتى عام 1966م، وتتميز هذه المرحلة بأنها مرحلة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، ولعل المصادر البحثية الرئيسة لذلك كانت فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم التي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية.

- **المرحلة الثانية:** وتقع في الفترة من عام 1966م حتى العام 1971م، وهي فترة البحوث الأكاديمية الخاصة بإيجاد فعالية نماذج قياس كلفة الموارد البشرية وتقييمها سواء ما يتعلق منها بالكلفة التاريخية أو كلفة الإحلال، فضلاً عن نماذج قياس قيمة الموارد البشرية النقدية منها وغير النقدية، كما كانت هذه الفترة فترة بحوث خاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية بحيث تصبح أداة مساعدة للعديد من المستفيدين من خارج المنشأة تزودهم بكل ما يحتاجون إليه من بيانات مالية عن هذه الموارد كالمستثمرين، ولقد شهدت هذه المرحلة أيضاً تطبيقاً عملياً ميدانياً للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت القائمة آنذاك.

- **المرحلة الثالثة:** وتقع في الفترة من عام 1971م حتى العام 1976م، وقد شهدت هذه الفترة تطوراً مهماً وسريعاً نتيجة نشر العديد من البحوث والدراسات الأكاديمية في معظم دول الغرب وأستراليا واليابان وغيرها، كما تم تطبيق العديد من هذه الأبحاث في العديد من المنشآت المتوسطة الحجم على وجه الخصوص، وتمت في هذه المرحلة أيضاً محاولات وضع نظام للمحاسبة عن الكلفة التاريخية للموارد البشرية، وحقق هذا الأمر نجاحاً حينما قامت إحدى الشركات بنشر قوائمها المالية الختامية ولسنوات عدة متضمنة معلومات مالية عن تلك الموارد، إلا أن إصدار هذه القوائم ترتب عليه بعض الجوانب السلبية، إذ ساد الاعتقاد بأن المحاسبة عن الموارد البشرية تعامل البشر على أنهم أشياء أو ممتلكات للشركة، والتصق هذا الفهم الخاطئ بذهن العديد ولعل السبب الرئيس وراء ذلك العناوين المثيرة لبعض البحوث في هذا الفرع منها على سبيل المثال (وضع البشر في قائمة المركز المالي).

- **المرحلة الرابعة:** وتقع في الفترة من عام 1976م حتى العام 1980م، وقد شهدت هذه الفترة تناقصاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقيين، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان ذات الصعوبة المحدودة قد تمت في المراحل السابقة، في حين أن الأجزاء الباقية والأكثر صعوبة تتطلب عدداً غير قليل من الباحثين من ذوي الكفاءة العالية للقيام بها، ونتيجة لذلك عرفت العديد من المؤسسات والشركات عن تطبيق مثل هذه البحوث فيها نظراً لزيادة كلف التطبيق وعدم تأكد العائد المتوقع منها، لذا كان النظر إلى المحاسبة عن الموارد البشرية خلال هذه المرحلة بأنها فكرة جيدة وحسنة لكنها لم تكتمل بعد.

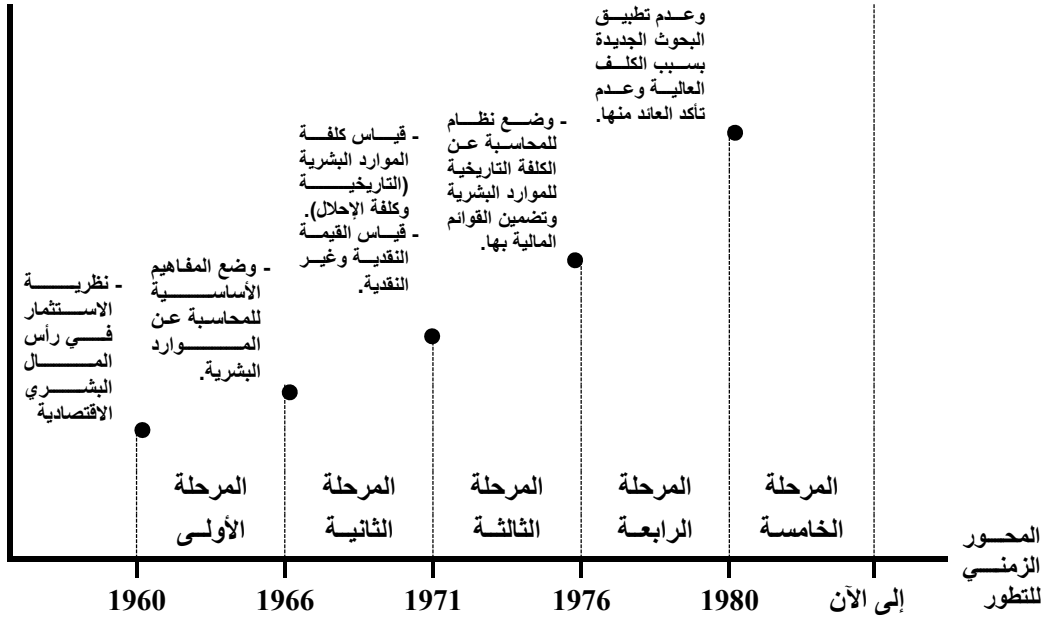
- **المرحلة الخامسة:** وتقع في الفترة من عام 1980م حتى الآن، وقد شهدت هذه الفترة بداية بحث جديد للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية، ولعل أولى شرارات التجديد هي تلك التي لمعت في عام 1980م نتيجة الأعداد المتزايدة من البحوث الجديدة التي تتعلق بتطوير هذه المحاسبة وتطبيقها في عدد لا بأس به من المنشآت المهمة، وجدير بالذكر أن من أهم الأبحاث في هذا المجال ما قام به مكتب البحوث التابع للبحرية الأميركية عندما أنفق على بحث عن جدوى تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية بالنسبة لأفراد القوات البحرية، وقد أوضح هذا المكتب أنه يتوقع نجاحه على الرغم من الكلف الكبيرة التي لا يمكن للعديد من المنشآت العادية تحملها، وفي هذه الفترة أيضاً حدثت

- أمر عديدة كان من شأنها زيادة الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية، ولعل من أبرزها:
- الاهتمام المتزايد (لا سيما في الولايات المتحدة الأميركية) بموضوع زيادة الإنتاجية مع التركيز على دور العنصر البشري في تلك الزيادة.
 - الاهتمام المتزايد لمدراء الشركات الكبرى في البحث حول هذا الموضوع مع فتح مجال التطبيق في هذه الشركات ومن خلالها.
 - أدت زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأميركية واليابان في ميدان الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأميركية إلى زيادة الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث تم عقد مقارنات عديدة بين بعض الشركات اليابانية والشركات الأميركية، ووجد أن الشركات اليابانية تعامل البشر على أنهم أصول ثابتة، أما الشركات الأميركية فقد كانت تعاني من دوران العمل وبالتالي فإنها تعامل النفقات الخاصة بالعاملين كنفقات جارية، لكن المحاسبة عن الموارد البشرية كما هو معلوم مبنية على أساس الفكرة القائلة بأن الأنفاق على البشر يعدّ إنفاقاً على موارد اقتصادية وليس إنفاقاً جاريًا^(*).
- وعند أخذ هذه العوامل وغيرها مجتمعة فإن النتيجة المنطقية التي يمكن الوصول إليها هي الزيادة المضطردة في عدد المنشآت التي تطبق أساليب المحاسبة عن الموارد البشرية، فضلاً عن زيادة اهتمام الباحثين نحو تجديد البحث في هذا الميدان.
- والمتتبع للدراسات العديدة وتطبيقاتها خلال هذه المرحلة يجد أن (شركة باري) الواقعة في ولاية أوهايو الأميركية تعد الأولى والرائدة من بين الشركات التي طبقت المحاسبة عن الموارد البشرية تطبيقاً علمياً وذلك في العام 1996م، إذ تقضي فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح تكمن في الموارد البشرية للشركة، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، لذلك فإنها تحولت من النمط التقليدي للإدارة إلى أسلوب المشاركة، وقد أدخلت هذه الشركة في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف هذه الموارد وحساب أقساط إطفائها. (الحيالي، 2004: 292)
- وبعد عرض مراحل التطور هذه يمكن تلخيصها في الشكل (1) الآتي:

تطور
محاسبة
الموارد
البشرية

- الاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية.
 - الاهتمام بموضوع زيادة الإنتاجية مع التركيز على دور العنصر البشري في تلك الزيادة.
 - اهتمام مدراء الشركات الكبرى في البحث حول هذا الموضوع مع فتح مجال التطبيق له.
- الاكتفاء ببحوث
المراحل السابقة

(*) للمزيد من التفصيل حول بيان الاهتمام المتزايد بالمحاسبة عن الموارد البشرية ومعرفة مجموعة الدراسات والبحوث التي أجريت حولها في هذه المرحلة يمكن الرجوع إلى (فلامهولز، 1992: 9-11).



شكل (1)
مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية والهدف منها

- إن للمحاسبة عن الموارد البشرية أهمية بالغة يمكن تحديدها من وظائفها الرئيسية الآتية: (فلامهولزر، 1992: 30-31)
- 1- أنها توفر الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية، فهي بطبيعتها نظاماً لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية.
 - 2- أنها تقدم المعلومات الكمية الرقمية للكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية، فهي تقدم المعلومات عن كلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.
 - 3- أنها تحفز الإدارة على الأخذ في الاعتبار بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية.

كما يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من هذه المحاسبة بما يأتي: (بديوي، 1980: 217)

- 1- قياس الموارد البشرية: فالمحاسبة المالية التقليدية كما هو معلوم تعالج النفقات على الأفراد (التعین، التدريب، التأهيل، .. الخ) على أنها نفقات إيرادية تقفل في حسابات السنة المالية نفسها التي أنفقت فيها إلى أن ظهرت المحاسبة عن الموارد البشرية التي عدّت تلك النفقات رأسمالية تحمل على حساب الأصول البشرية ويتم اندثارها على

- سنوات العمر الإنتاجي، أي بالطريقة نفسها التي تندثر بها الأصول الثابتة الأخرى المعروفة.
- 2- تطوير الوسائل المختلفة التي تؤدي إلى الاستخدام الكفء للموارد البشرية المستغلة فعلاً في العمل كدراسة نظام الأجور والرواتب ونظام الحوافز المعمول به لدى المنشأة وأساليب توزيع القوى العاملة وطرق اختيارهم وتعيينهم وكيفية إعداد البرامج التدريبية لتطوير أداء العمل والإنتاجية.
- 3- ترشيد القرارات الإدارية وتقييم أداء المنشأة على أسس سليمة، أي بمعنى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق إمدادها بالبيانات والمعلومات المطلوبة ومؤشرات الحكم على مدى نجاحها في استخدام الموارد البشرية، فلو أرادت إدارة ما في منشأة معينة أن تتخذ قراراً بخفض عدد منتسبيها بنسبة معينة، فإن هذا القرار سيؤدي بالنتيجة إلى خفض الكلف حتماً، لكن مع ذلك لا يمكن الجزم بعد هذا الخفض ربحاً لأنه أدى إلى تصفية أصول ذات قيمة قد تفوق نسبة الزيادة في الأرباح الظاهرة في قوائمها المالية، وسيؤول الأمر في النهاية إلى خفض القدرة الإنتاجية للقوى البشرية العاملة لديها والتي إذا ما استمرت ستؤدي إلى خفض الأرباح السنوية نتيجةً للاثار السيئة على نفسيات تلك القوى.

- ويضيف البعض إلى هذه الأهداف ما يأتي: (الحمداني، 1983: 18-19)
- 4- تخطيط الموارد البشرية: إذ يمكن للمحاسبة عن الموارد البشرية توفير المعلومات اللازمة للإدارة عن الكلف الفعلية لتلك الموارد ومدى استغلالها بالفاعلية المطلوبة وأوجه هذا الاستغلال وبما يمكنها من رسم السياسات المتعلقة بها.
- 5- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية إدارات المنشأة المتعددة في توزيع الأفراد العاملين على الوظائف المختلفة بشكل أفضل من إدارة الأفراد والإدارات الأخرى، وذلك عن طريق مساعدتها في إعداد الموازنات التخطيطية للعاملين في المنشأة ومراقبتها للتكاليف الخاصة بتلك الموارد وتقييم الأداء من ناحية استغلال هذه الموارد في كل قسم من أقسام المنشأة.

أسباب الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية

- تقدم الكلام في المرحلة الخامسة من مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية عن التزايد الكبير والملحوظ في الدراسات والأبحاث الخاصة بهذا المجال مع المحاولات الجادة لتطبيقها، ولعل ما دعا إلى هذا الاهتمام الأمور الآتية: (الحيالي، 2004: 295-297)
- 1- العنصر الإنساني: والذي يعد من أهم أنواع الأصول في أية منشأة (خاصة في المجتمعات المتقدمة)، فهو من يتولى أعمال الإدارة والتنفيذ وله التأثير الجوهري على الإنتاجية، ففي شركة (نستله) على سبيل المثال أكثر من 650 خبيراً يعملون من أجل تحقيق أفضل النتائج.

- 2- العنصر الإنساني له قيمه سوقية: وما حدث في الولايات المتحدة الأميركية في العام 1968م يؤكد ذلك، إذ عندما استقال ثمانية من كبار المدراء في شركة (موتورولا) والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة (فيرتشيلر)، انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي (41) مليون دولار، وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ (14) مليون دولار خلال (24) ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.
- 3- أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أجريت على عينة من (91) طالباً بالدراسات العليا بإحدى الجامعات الأميركية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الإنساني واهتمامها به.
- 4- إن تجاهل أهمية العنصر الإنساني وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عنه يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بهذه المحاسبة التي تعطي الإدارة أساساً أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
- ويضيف البعض إلى ما تقدم عوامل أخرى دعت إلى ضرورة الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية لعل من أهمها ما يأتي: (مطر، 2004: 430)
- 5- الاتجاه المتزايد في المنشآت الحديثة نحو تكوين نظم للمعلومات هدفها تزويد الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول القوى العاملة فيها والإفصاح عن ما يحدث في قيمتها من تغيرات.
- 6- انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية، وبذلك اكتسبت المحاسبة من هذه العلوم كثيراً من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير طرقها وأساليبها في القياس بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

وجهات النظر المحاسبية حول طبيعة الموارد البشرية

على الرغم من الاتفاق الحاصل بين المحاسبين على أهمية توفير المعلومات المناسبة عن الموارد البشرية، إلا أنهم اختلفوا في: (مطر، 2004: 430-431)

أولاً: كيفية معاملة هذه الموارد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، فبينما يدعو البعض إلى معاملتها على أنها مصروف، يدعو البعض الآخر إلى عدّها أصلاً من الأصول.

ثانياً: طرق وأساليب قياس كلفة هذه الموارد ومن ثم كيفية الإفصاح عن قيمتها في القوائم المالية.

ولغرض ترجيح أيّاً من وجهات النظر هذه على الأخرى ولتلافي الخلاف بينها يمكن القول:

- 1- إن وجهة النظر الداعية إلى عدّ المورد البشري أصلاً من الأصول هي الأسلم والأصوب، فالمتتبع للتعريف الذي أطلقه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حول الأصول بعدّها (منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي) لا يمكن له إلا عدّ المورد البشري أصلاً، فعند تطبيق الخصائص التي اشتمل

- عليها التعريف أعلاه لبيان وإيضاح ماهية الأصل سيلاحظ أنها منسجمة مع المورد البشري تماماً وكما يأتي: (حنان , 2003: 212-213)
- خاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية , فال مورد البشري لا تستنفد خدماته خلال فترة محاسبية واحدة، بل يبقى مجمعا لخدمات يتوقع الحصول عليها مستقبلاً، ومعظم النفقات المتعلقة به من الاستقطاب والتدريب والاختبارات وتوفير المناخ المناسب لرفع الكفاءة والولاء هي تدفقات لتحسين المهارات والخبرات للقوة العاملة في المستقبل، أي تزيد قيمة الأصل البشري.
 - خاصية قدرة الوحدة على التحكم في منافع المورد البشري أو السيطرة عليه، فتلك القدرة على التحكم هي فعلية وليست افتراضية، إذ إنها نتجت عن عقود والتزامات تمت فعلاً في الماضي.
- وقد أشار إلى هذا الأمر وأكدته العديد من البحوث والدراسات التي أجريت في هذا المجال، بل إن البعض رد على المعارضين لمعاملة البشر كأصول في القوائم المالية بالقول إن الأفراد ليسوا أصولاً إنما خدماتهم هي التي من المتوقع أن توفر أصلاً للمنشأة، ومن ثم فإن الاستثمار في هذه الموارد يعد أصلاً واجب الإظهار في القوائم المالية وعزا ذلك لسببين أولاًهما أن المستثمرين الحاليين والمرتقبين يحتاجون إلى أن تكون هذه المعلومات واضحة في القوائم المالية لمساعدتهم في تقديرهم للقيمة الكلية للمنشأة، والثاني لأن الاستثمار في هذه الموارد يفرض بالمتطلبات اللازمة لعدّها أصولاً من الناحية المحاسبية. (فلامهولز, 1992: 63-66)
- 2- أما فيما يتعلق بكيفية معاملة هذه الموارد في الدفاتر والسجلات المحاسبية، فالمعالجة اقتضت قبل ظهور المحاسبة عن الموارد البشرية لكل ما يتعلق بنفقات الإعلان للحصول على الموارد البشرية، ونفقات تطوير كفاءته كالتدريب والبعثات والدورات وغيرها، والنفقات الأخرى التي تتعلق بالخبراء للحصول عليه كنفقات نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ونفقات المقابلة والاختبارات.... الخ، على عدّها نفقات إيرادية جارية تقفل في حسابات السنة المالية نفسها التي أنفقت فيها، لكن مع ظهور هذا المجال عدّت النفقات السابقة نفقات رأسمالية تُحمّل على حساب الأصول البشرية ويتم اندثارها على سنوات العمر الإنتاجي المتبقي للعاملين في المنشأة، أي بالطريقة نفسها التي تندثر بها الأصول الثابتة الأخرى المعروفة، لذلك فإن قيمة هذا المورد تتمثل بكل النفقات السابقة المرتبطة بالمدة الإنتاجية له والتي يحددها العقد المبرم بينه وبين المنشأة، فكل ما تقدم يدل على أن للموارد البشرية مجموعة معالجات محاسبية يبيّن بها البعض وحددها بما يأتي: (الفضل وآخرون, 2002: 127-134)
- قيد إثبات كلفة الحصول على المورد البشري في تاريخ الحصول عليه.
 - قيد رسملة النفقات المرتبطة بالمورد البشري، ويتم تسويتها في نهاية السنة المالية على وفق طريقة الكلفة التاريخية.
 - قيد إطفاء المورد البشري.

- قيد الاستغناء عن المورد البشري والذي قد يتحقق عنه مكاسب أو خسائر يتم معالجتها إما بقيد إثبات مكاسب أو بقيد إثبات خسائر الاستغناء عن المورد البشري.
- قيد إثبات خسارة وفاة المورد البشري.

3- وفيما يتعلق بطرق وأساليب قياس كلفة هذه الموارد فإن هناك طرق عديدة تستهدف قياس قيمة منافع الموارد البشرية المستقبلية لعل أبرزها (الكلفة التاريخية، كلفة الإحلال، كلفة الفرصة البديلة، ... الخ) وسيأتي بيان هذه الطرق في المبحث القادم.

4- ولم يبقَ من نقاط الخلاف إلا مسألة كيفية الإفصاح عن قيمة هذه الموارد في القوائم المالية، فطالما أن هذه الموارد تم حسم أمرها بعدها أصلاً من الأصول ويتم إثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما ويمكن قياس منافعها بطرق عديدة، إذن أصبح أمر عرضها في القوائم المالية مسلماً به، وهذا ما حدث فعلاً إذ بمجرد أن عدت إحدى الشركات (كما في المرحلة الثالثة من مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية) قيمة مواردها البشرية أصلاً من الأصول شرعت بنشر قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن تلك الموارد، فضلاً عن مجموعة الدراسات الحديثة أيضاً في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية والتي وضعت نظاماً محاسبياً متكاملاً لهذه الموارد ضمنته بقوائم مالية تفصح عن قيمة الموارد البشرية كما هو الحال مع الأصول الأخرى^(*).

المبحث الثاني

قياس العائد على الاستثمار البشري

إن العائد على الاستثمار بشكل عام ليس مجرد ظاهرة أو (موضنة) تظهر لفترة ثم تختفي، بل إن استخدامه شاع لقرون عديدة، ففي فترة العشرينات كان العائد على الاستثمار هو الأداة الضرورية لإضافة قيمة إلى ربحية الاستثمارات، واتسع نطاق تطبيق هذا المفهوم بمرور الوقت ليشمل أشكال الاستثمارات كافة بما في ذلك الموارد البشرية والتدريب والتعليم ومبادرات التغيير والتكنولوجيا. وعلى الرغم من تزايد الاهتمام بالعائد على الاستثمار، وتعاضم مستويات النجاح والتقدم في تطبيقه، إلا أن هناك بعض التحديات التي تواجهها المنشآت في هذا المجال، فالبعض يدعي بأنه من غير الممكن حساب العائد على الاستثمار في برامج الموارد البشرية، في حين أن البعض الآخر يعمل بإصرار على وضع المقاييس والحسابات الخاصة بالعائد على الاستثمار، وبصرف النظر عن هذه التحديات تظل هناك حاجة ملحة لقياس هذا العائد، فمعظم العاملين في الموارد البشرية يبدون اهتمامهم وحرصهم

(*) للمزيد من التفاصيل والمعلومات عن كيفية تضمين القوائم المالية بقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها يمكن الرجوع إلى: (الغبان، 1986: 231-241)، (حمادة، 2002: 165-170)، (رشيد، 2007: 158-160).

على توفير عائد من الاستثمار في برامجهم، فيدون هذا العائد قد تنقلص الموارد المتاحة لهم، أو قد تفقد الوظيفة بأكملها مصداقيتها في المنشأة. (فيليب، ستون، 2003: 34)

معنى العائد على الاستثمار ومفهومه

يقصد بالعائد المبلغ أو نسبة الأرباح المتحققة من الاستثمار أو المحفز والمكافئ لكل استثمار، أو هو الربح أو الخسارة المترتبة على الاستثمار خلال مدة زمنية معينة، والعائد هو عائد متوقع وهو تقدير للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمار، في حين أن العائد المتحقق فعلاً يعد حصيلة الإيرادات الناتجة عن عملية الاستثمار، ومن ثم فإن الاختلاف بين المتوقع والمتحقق يعد مخاطرة يزداد حجمها وينخفض بارتفاع وانخفاض مستوى الاختلاف بينهما. (محمد، 2009: 5) أما العائد على الاستثمار فيقصد به مقدار الإضافة المتوقعة للثروة أو الدخل خلال فترة زمنية مقبلة، وطالما أن هذا العائد يتعلق بالمستقبل فهو غير مؤكد أي إنه يحمل قدراً من المخاطرة وهذه المخاطرة تقاس كمياً بالتباين أو الانحراف المعياري للعوائد المحتملة. (الزبيدي، علي، 2003: 3)

عليه يمكن القول أن العائد على الاستثمار ما هو إلا الأرباح أو المكاسب المتوقعة تحقيقها نتيجة الاستثمار (في أي مجال) ناتج عن الفرق بين الإيراد الكلي للاستثمار وكلفته. أما العائد على الاستثمار البشري فهو الكفاءة والفاعلية المتحققة في العمل نتيجة التدريب والتطوير والتعلم والتي تنعكس بدورها على الإنتاجية والجودة والتميز والابتكار.

مسوغات الاستثمار في المورد البشري

يمثل المورد البشري أهمية استثنائية في عمل النشاطات الاقتصادية وتنميتها وتطويرها، لذا فإن العناية به والاستثمار فيه أمرٌ له أهميته ومجالٌ لا بد منه، ولعل ما يبرر ذلك ويدل عليه الآتي: (مصطفى ومحمد، 2009: 13)

1- أثبتت تجارب الدول التي تعرضت منشأتها الاقتصادية والاجتماعية للدمار في الحرب العالمية الثانية وكذلك رأسمالها المادي، أهمية مواردها البشرية في إعادة تعمير ما دمرته الحرب.

2- أثبتت تجارب الدول المتقدمة التي استطاعت تحقيق التطور والتقدم فيها من دون أن يتوفر لديها القدر الكافي من الموارد الطبيعية، قدرة وأهمية هذه الموارد ودورها الحاسم في عمل الاقتصاد وتطوره.

3- إن التطور النوعي للموارد البشرية من خلال تطورها تعليمياً وثقافياً واجتماعياً كان أساساً لتطور الأنشطة الاقتصادية للدول المتقدمة.

ويضاف إلى هذه الدلائل أمورٌ عدة لعل أهمها: (آل الشيخ:

www.alriyadh.com)

1- يعد الاقتصاد ذا قيمة محدودة إن لم يستغل في سبيل التقدم القوى البشرية، كونها هي التي تحول الثروات من مجرد كميات نوعية إلى طاقات تكنولوجية متنوعة تحقق التقدم المنشود.

- 2- إن ما يشهده العالم اليوم من تطور علمي كبير خصوصاً في تكنولوجيا المعلومات المرتبطة باستخدامات الحاسب الآلي والاتصالات والإلكترونيات، يرجع إلى ما تم تأهيله من قدرات ومهارات عالية المستوى لأفراد من العنصر البشري، ولذلك يعتبر المورد البشري ممثلاً للعاملين في المنشأة من مختلف الفئات والمستويات والتخصصات هو الدعامه الحقيقية التي تستند إليها المنشآت الحديثة.
- 3- يعد المورد البشري الأداة الحقيقية لتحقيق أهداف المنشأة، فهو مصدر التخطيط والتطوير، وهو القادر على تشغيل باقي الموارد المادية المتاحة وتوظيفها. فهذه الدلائل وهذه الأمور وغيرها (والتي لا يمكن حصرها في هذا المجال) تدعو بما لا يدع مجالاً للشك في أن الاستثمار في الموارد البشرية هو ضرورة وليس خياراً. طرق وأساليب قياس العائد على الاستثمار البشري

يتم قياس العائد على الاستثمار البشري على وفق ما يأتي:

أولاً: طرق القياس النقدي وأساليبه

يمثل العائد على الاستثمار قيمة فعلية يتم تحديدها عن طريق مقارنة كلف البرامج (التدريب، التعليم ... الخ) مع الفوائد أو الوفورات المالية التي ستمنعها الموارد كنتيجة حتمية عن ذلك الإنفاق، ويستخدم لهذا الأمر مقياسين هما: (فيليب وستون، 2003 : 342-348)

1- معدل الكلف والفوائد: تعتمد هذه الطريقة على المقارنة بين كلف وفوائد برامج الموارد البشرية، وذلك من خلال المعادلة الآتية:

فوائد البرامج السنوية

كلفة البرامج

= معدل الكلفة والفائدة

من هذه المعادلة يتم مقارنة الفوائد الاقتصادية للبرامج مع كلفها، وعندما يكون الناتج مساوياً لـ (1)، فيعني ذلك أن الفائدة مساوية للكلفة، لكن عندما يكون الناتج (2)، أي إن النسبة هي (2 : 1)، فهذا يعني أن كل دينار مصروف تم استرداده دينارين كفوائد. والميزة الرئيسية من وراء استخدام هذه المعادلة تكمن في تجنب المقاييس المالية التقليدية (فترة الاسترداد، العائد الداخلي ..)، ومن ثم لا يكون هناك غموض عند مقارنة استثمارات الموارد البشرية مع الاستثمارات الأخرى في المنشأة، أي إن أمر تقييم الاستثمارات في (الآلات أو المصانع أو الشركات التابعة) عادةً ما يُستبعد بهذه الطريقة أو الصيغة. ونتيجةً لذلك يصبح العائد على الاستثمار بالنسبة للموارد البشرية نوعاً فريداً من أنواع التقييم.

2- **معادلة العائد على الاستثمار:** وهي من أكثر المعادلات ملائمةً لتقييم استثمارات الموارد البشرية، وتأخذ هذه المعادلة الصيغة الآتية:

$$\text{النسبة السنوية للعائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي فوائد البرامج السنوية}}{\text{كلفة البرامج}} \times 100\%$$

و صافي فوائد البرامج السنوية = إجمالي فوائد البرامج - كلفة البرامج

إن هذه المعادلة هي نفسها معادلة العائد على الاستثمار في الأنواع الأخرى من الاستثمارات، فعلى سبيل المثال عندما تقوم إحدى الشركات ببناء أحد المصانع، يتم حساب العائد على الاستثمار بقسمة العائدات السنوية على قيمة الاستثمار، فنتشابه العائدات السنوية مع صافي الفوائد، ومنتشابه قيمة الاستثمار مع كلفة البرامج. إن استخدام هذه المعادلة يضع استثمارات الموارد البشرية في المستوى نفسه مع الاستثمارات الأخرى التي تستخدم المعادلة والمفاهيم المشابهة نفسها، وعن طريقها يمكن للإدارة العليا والمدراء الماليين فهم كيفية حساب العائد على الاستثمار بسهولة واستيعابه.

وإلى جانب هذه الصيغ يمكن تصنيف طرق وأساليب أخرى تقيس العائد بصورة نقدية وهي شائعة ومتبعة في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية، إذ تقسم في مجموعتين رئيسيتين، تقوم الأولى منها على ما يعرف بمدخل الكلفة، في حين تقوم المجموعة الثانية من هذه الطرق على ما يعرف بمدخل القيمة، ويتوقف اختيار المحاسب لأي من هذين المدخلين على الأغراض المقصودة من عملية القياس. (مطر، 2004: 439)

المجموعة الأولى لتقييم الموارد البشرية (مدخل الكلفة) وتشتمل على الآتي:

- تقييم الموارد البشرية على أساس الكلفة التاريخية.
- تقييم الموارد البشرية على أساس الكلفة الاستبدالية أو كلفة الإحلال.
- تقييم الموارد البشرية على أساس كلفة الفرصة البديلة أو (العروض المتنافسة).

تقييم الموارد البشرية على أساس الكلفة التاريخية

تهدف هذه الطريقة إلى معرفة المورد عن طريق إثبات كل ما تتحمله المنشأة في سبيل اقتنائه وإعداده بحيث يكون صالحاً للاستخدام، وبتطبيق ذلك على الموارد البشرية تعدّ التضحية التي تقدمها المنشأة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الموارد. (الحيالي، 2004: 299) ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية عند تقييم هذه الموارد على أساس الكلفة التاريخية رسملة النفقات المتعلقة بتعيينها واختبارها وتطويرها عن طريق احتساب الكلفة الفعلية لأوجه هذه النفقات المرتبطة بها، وعدّها بمثابة مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي لها في خدمة المنشأة، وإذا ما حدث وأن استبعد أحد هذه الموارد لأي سبب من الأسباب كالعجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطوير، حينئذٍ تعدّ مصروفات أو نفقات هذا المورد بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة. (عبد الوهاب وعامر، 1984: 60)

وعلى الرغم من مزايا هذه الطريقة من حيث السهولة والموضوعية إلا أنها تعاني من عيبين بارزين هما: (مطر، 2004: 441-442)

- 1- على الرغم من أن هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار عند تقييم الموارد البشرية الكلفة التاريخية لها، إلا أنها تهمل تكاليفها اللاحقة ممثلة بثمن شراء إجمالي الخدمات المتوقعة منها مستقبلاً، كما وتهمل المنافع المستقبلية المتوقعة منها.

2- تخطط هذه الطريقة بين مفهومين مختلفين بالنسبة للموارد البشرية هما مفهوم كلفة الموظف ومفهوم قيمته الاقتصادية من وجهة نظر المنشأة، فكلفة الموظف لا تصلح دائماً كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية.

تقييم الموارد البشرية على أساس الكلفة الاستبدالية أو كلفة الإحلال

تتفق هذه الطريقة مع طريقة الكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية في الميزانية، لكن وجه الاختلاف بينهما يكمن في أن احتساب هذه القيمة يتم هنا بالأسعار الجارية في حين أن الطريقة الأولى تأخذ بالأسعار التاريخية.

وتعرف الكلفة الاستبدالية أو كلفة الإحلال بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن. (<http://lmd-batna.hooxs.com>) أو هي ما يجب إنفاقه للحصول على موظف آخر يتمتع بمستوى المهارة والكفاءة أنفسهما فيما لو استغنت المنشأة عن خدمات هذا الموظف. (مطر، 2004: 443)

وتنقسم كلفة الإحلال إلى نوعين هما: (حنان، 2003: 220-221)

- 1- كلفة الإحلال الوظيفي: وهي التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال شخص يشغل الآن وظيفة معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم الخدمات نفسها في هذه الوظيفة، وكلفة الإحلال هذه تتضمن ثلاثة عناصر هي (كلفة الحصول، كلفة التعلم، كلفة ترك الخدمة).
- 2- كلفة الإحلال الشخصي: وهي تقدير الكلفة (كلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.

وعلى الرغم من أن هذه الطريقة تتلافى بعض الانتقادات التي وجهت إلى الكلفة التاريخية، إلا أن هناك عيوباً تشوبها لعل أبرزها يتركز في أنها أقل موضوعية من سابقتها بسبب اللجوء إلى التقديرات الشخصية في عملية التقييم، فضلاً عن عدم وجود كلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية، فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لكلفة الإحلال في ظل غياب سوق منظمة للعمالة ذات كفاءة عالية. (الحيالي، 2004: 300) وقد أشار أحد الباحثين إلى هذا العيب حين قال: (لو طلب من عدد من المديرين تقدير كلف استبدال موظفيهم لتراوحت تقديراتهم من ضعف إلى عشرة أضعاف)، لذا اقترح البعض أنه إذا كان لا بد من استخدام هذه الطريقة في تقييم الموارد البشرية، فيجب استخدامها كمتتم للنظام المحاسبي وذلك في توفير بيانات لأغراض إدارية خاصة. (مطر، 2004: 443-444)

تقييم الموارد البشرية على أساس كلفة الفرصة البديلة أو (العروض المتنافسة)

يدعو بعض الباحثين إلى استخدام هذه الطريقة في تقييم الموارد البشرية كبديل عن الكلفة الاستبدالية، وتعرف كلفة الفرصة البديلة للمورد البشري بأنها قيمة هذا المورد في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه، وبموجبها يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزداد العلني الذي يجري بين مدراء الأقسام في المنشأة للحصول على

الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة النادرة، أي إن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المنشأة. (الفضل وآخرون , 2002: 110) وحسب هذه الطريقة لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصراً نادراً، ولا يعد الموظف عنصراً نادراً إلا بتوافر شرطين أساسيين هما: (مطر، 2004: 445)

- 1- أن لا يكون بإمكان مركز الاستثمار (*) الذي يطمح في الحصول على خدمات هذا الموظف الاستفادة من خدماته إلا بانتهاء العلاقة التنظيمية للموظف بمركز الاستثمار التابع له في ذلك الحين.
- 2- أن لا يكون بالإمكان استئجار ذلك الموظف من خارج المنشأة.

وفي حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم كلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر، لأنه عندئذ لا يعد عنصراً نادراً. ويحقق تقييم الموارد البشرية على وفق هذه الطريقة ميزتين هما:

- 1- يضمن نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية في المنشأة بين استخداماتها المثلى.
- 2- تلعب المؤشرات الكمية المشتقة بموجبه دور الحوافز لمدراء مراكز الاستثمار للمحافظة على الكوادر ذات المهارة المتخصصة والعمل على رعايتها وتنميتها.

- على الرغم من هذه المزايا إلا أن هناك مأخذاً عليها يمكن تحديدها بالآتي:
- 1- تهتم هذه الطريقة بالموارد من ذوي المهارة الخاصة وتهمل قيمة الأفراد العاديين الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة ومن دون الدخول بما يعرف بالمساومة التنافسية، أي إنه لا يحدد قيمة للعاملين جميعهم في المنشأة، الأمر الذي يجعل الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية يترك آثاراً سيئة في نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة وبالتالي في إنتاجيتهم. (الفضل وآخرون , 2002: 110-111)
 - 2- لا تعتمد هذه الطريقة على مقياس موضوعي للأفراد، بل تعتمد على الحكم الشخصي الذي هو محط اهتمام الرؤساء وليس على أسس تقدير الكفاءة الفعلية، ولا يخفى ما لهذا الأمر أيضاً من آثار نفسية تتركها هذه الطريقة على نفسية العاملين. (الحيالي، 2004: 301)

المجموعة الثانية لتقييم الموارد البشرية (مدخل القيمة) وتشتمل على الآتي (*):
- نموذج التعويضات.

(*) مركز الاستثمار مفهوم مأخوذ من محاسبة المسؤولية إذ يعتمد على أسلوب الإدارة اللامركزية وتقسّم المنشأة إلى عدة مراكز.

(*) أشار إلى هذين الأسلوبين وأوضحهما: (حنان، 2003: 222 – 224)، ويمكن معرفة آلية الوصول إلى قيمة منافع الموارد البشرية على وفقهما بالرجوع إلى: (الفضل وآخرون , 2002: 112-118)، إذ بين هذه الآلية مدعمة بأمثلة عملية.

- طريقة الأجور المستقبلية المخصومة المعدلة (الشهرة غير المشتراة أو المكونة ذاتياً).

نموذج التعويضات

ويسمى أيضاً بنموذج (لف وشوارتز: Lev and Schwartz)، إذ يستخدم هذان الباحثان المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، ويستنتجان من نظرية (ارفنج فيشر: I. Fisher) إن رأس المال هو الذي يعرف على أنه مصدر لتدفق الدخل، وقيمتها (ثروته) هي القيمة الحالية لمجموع الدخل المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لصاحب هذا المورد. وبسبب ظاهرة عدم التأكد والصعوبة المرتبطة بتحديد قيمة رأس المال البشري يقترح (لف وشوارتز) استخدام التعويضات المستقبلية للشخص العامل كبديل لقيمتها، وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري المتجسدة لشخص عامل عمره (Y) هي القيمة الحالية لمكتسباته المستقبلية الباقية حتى سن تقاعده. ويمكن التعبير عن هذه القيمة على وفق العلاقة الآتية:

$$VY = \sum_{t=Y}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-Y}}$$

حيث إن:

VY: قيمة رأس المال البشري لشخص عمره (Y) سنة.

I (t): المكتسبات السنوية للشخص حتى تاريخ تقاعده.

r: معدل الخصم الخاص بالشخص.

t-y: السنوات المتبقية لشخص عمره (Y) حتى يصل سن التقاعد.

T: سن تقاعد الشخص.

وبما أن (VY) تمثل قيمة بعدية، فالمكتسبات (التعويضات) I(t) يحصل عليها الشخص المعني فقط بعد سن التقاعد، كما أن (VY) تتجاهل إمكانية (الموت) قبل التقاعد. ولكي يكون مصطلح (الموت) مفيداً يجب أن يتضمن أيضاً إمكانية أن الشخص سيترك المنشأة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد. عليه لقد قام (لف وشوارتز) بتعديل نموذج التقييم السابق ليصبح كما يأتي:

$$E(VY) = \sum_{t=Y}^T PY(t+1) \quad \sum_{t=Y}^T \frac{I1}{(1+r)^{t-Y}}$$

حيث إن:

E(VY): القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره (Y) حتى يبلغ سن التقاعد مع

مراعاة احتمال موته أو تركه العمل.

PY(t): احتمال وفاة شخص في سن t.

I1: المكتسبات السنوية المستقبلية.

ويقدم نموذج التعويضات مقياساً مقبولاً لرأس المال البشري، ويمكن أن يكون مفيداً في الإحصاءات على المستوى القومي وفي تقدير ديناميكية رأس المال البشري على هذا المستوى الكلي. لكن على مستوى المنشأة الفردية يعاني هذا النموذج من (ذاتية) عديدة الجوانب: ذاتية ترتبط بتحديد مستوى المكتسبات المستقبلية، ذاتية طول فترة الاستخدام المتبقية للفرد داخل المنشأة، وأخيراً ذاتية تقدير معدل الخصم.

طريقة الأجور المستقبلية المخصومة المعدلة (الشهرة غير المشتراة أو المكونة ذاتياً)

اقترح (هرمانسون: Harmanson) قيمة التعويضات المعدلة لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالنسبة للمنشأة. ويتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة بإدخال (معامل كفاءة) لغرض قياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري في منشأة معينة. ويمثل معامل الكفاءة نسبة عائد الاستثمار لمنشأة معينة إلى عائد الاستثمار لكل المنشآت الأخرى في الاقتصاد، وذلك عن فترة معينة. ويتم حساب معامل الكفاءة كما يأتي:

$$ER = \frac{5 \frac{RF0}{RE0} + 4 \frac{RF1}{RE1} + 3 \frac{RF2}{RE2} + 2 \frac{RF3}{RE3} + \frac{RF4}{RE4}}{15}$$

حيث إن:

ER: نسبة الكفاءة.

RFi: معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمنشأة في السنة (i).

REi: معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لكل المنشآت في الاقتصاد في السنة (i).

i: السنوات (صفر-4)، أي بيانات لخمس سنوات.

ويستند تسويق هذه النسبة أو المعامل إلى الافتراض بأن الفروقات في ربحية المنشأة المعنية مقارنةً بجميع المنشآت الأخرى تعود إلى فروقات في أداء الموارد البشرية. لذلك فإنه من الضروري أن تعدل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق. ويسمى نموذج هرمانسون أيضاً بنموذج الشهرة غير المشتراة (الشهرة المكونة ذاتياً) بسبب المقارنة بين عائد استثمار المنشأة المعنية وعائد استثمار كل المنشآت الأخرى، وذلك بطريقة مماثلة كما هو معروف عند تقويم الشهرة الداخلية المنتجة ذاتياً. ويفترض النموذج السابق أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول غير المملوكة، وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة على وفق سجلات المنشأة.

ثانياً: طرق القياس غير النقدي وأساليبه

فضلاً عما سبق من طرق وأساليب سواء الواقعة ضمن المجموعة الأولى (مدخل الكلفة) أو الواقعة ضمن المجموعة الثانية (مدخل القيمة)، فإن هناك مقياساً آخر غير مالية (سلوكية) تعددت صورها، ولعل أهم ما كُتب فيها كان لـ (ليكارث: Likert) الذي أخذ في اعتباره أن التعامل مع هذا النوع من الأصول يختلف في الطبيعة عن باقي الأصول

الأخرى التي لا تخضع لتطبيقات العلوم السلوكية، فهي أي تلك الأصول بعكس الإنسان الذي يتأثر بما حوله ويتفاعل، ويحرك سلوكه دوافع معينة، كما أن لمناخ العمل وكفاءة الإدارة والجهد الجماعي أثراً كبيراً على هذه السلوكيات، وعليه فعند التعرض للقياس لابد من الأخذ في الاعتبار أننا نتعامل مع إرادة أو إرادات مختلفة ومجموعة من الأحاسيس التي يؤثر فيها الأخذ والعطاء والعلاقات المختلفة. وقد قدم (ليكارت) في هذا الصدد نموذجاً يتكون من مجموعة من المتغيرات (الأساسية والوسيطية والنتائج)، فأما المتغيرات الأساسية فهي التي تتعلق بسلوكيات المدراء والبنية التنظيمية بما قد تقف حائلاً في سبيل التطور وحسن استخدام وزيادة قيمة الموارد البشرية، وأما المتغيرات الوسيطة فهي عبارة عن التفاعل ومدى الربط بين العمليات الإدارية المختلفة من أجل التوصل إلى الهدف المنشود، إذ إن العملية الإدارية ما هي إلا مجموعة أنشطة يزاولها الإداري بقصد التوصل إلى هدف مشترك، ومن هذا المفهوم يجب توجيه مجهودات الجماعة نحو تحقيق هدف المنشأة بما يعود بالفائدة، وأخيراً تأتي المتغيرات النهائية وهي النتائج والمؤشرات التي تعكس مدى صلابة المركز المالي للمنشأة في سوق المنافسة وأهم هذه المؤشرات هي العائد ومعدلات الزيادة ومدى قوة المنشأة في السوق وغير ذلك فيما يتعلق بالنسب وأساليب التحليل المالي. (عبد الوهاب وعامر، 1984: 63)

وأخيراً أن استخدام المقاييس السلوكية إلى جانب المقاييس الكمية في المحاسبة عن الموارد البشرية سيؤدي إلى زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها في ترشيد القرارات الإدارية، لا سيما المتعلقة منها بالموارد البشرية وذلك لأنها ستكون أكثر قدرة في تحليل عناصر السلوك الإنساني من حاجات ورغبات ومجهودات الخ، وتوفير المعلومات اللازمة عنها للإدارة لتساعدها في أداء واجباتها ومسؤولياتها الاجتماعية نحوه (أي نحو العنصر الإنساني) وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية التنظيم البشري في المنشأة. (الفضل وآخرون، 2002: 120) وفي هذا الصدد أيضاً أوصت جمعية المحاسبين الأميركية (AAA) بضرورة توفير معلومات أكثر إلى المستخدمين الخارجيين، خصوصاً فيما يتعلق بدرجة معنويات العاملين ورضا المستهلكين ونوعية المنتجات وسعة وحدة اقتصادية معينة، كما وأكدت على أن الحاجة إلى نظام معلومات يهتم بمشكلة الموارد البشرية ينظر إليه الكثيرون على أنه من الاحتياجات المهمة في النظام الحالي للمعلومات، واستخدامه سوف يساعد في عملية اتخاذ القرارات المهمة بواسطة كل من الإدارة والمستثمرين، وتقديم تقديراً أفضل للمنشأة وعوائدها على الاستثمار، ويؤدي إلى توزيع أفضل للموارد داخل الاقتصاد القومي، وإذا ما تعذر تقديم مثل هذه المعلومات فهذا يعني أن هناك كمية كبيرة منها (أي من المعلومات اللازمة لقراء القوائم) لا يتم تقديمها، وعلى المحاسب هنا أن ينتبه دائماً لتطبيق الاستخدامات الممكنة للطرق الجديدة للقياس لتوفير مثل هذه المعلومات للمستخدمين. (محمد، 2000: 223-224)

المبحث الثالث

القياس المحاسبي لعائد الاستثمار البشري في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة تكريت

تتحدد مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية بوجهين، يتمثل الأول منها بالمشاكل المتصلة بقياس كلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها أو استهلاكها على مدار الفترات المالية المتتالية، أما وجهها الثاني فيتمثل بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية فالثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية. ومع ذلك فإن المحاسبة عن الموارد البشرية كفيلة بمعالجة أغلبية هذه المشاكل، فهي كما سبق عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية، وهي بذلك تشتمل على التكاليف التي تتحملها المنشآت الهادفة للربح وغيرها في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة، وهي تشتمل أيضاً على قياس القيمة الاقتصادية للبشر العاملين فيها، فيقع على عاتق هذه المحاسبة توفير المعلومات الخاصة بأهمية الاستثمار وحجمه في هذه الموارد ومحدداته، فضلاً عن قياس العائد المالي وغير المالي لهذا الاستثمار وانعكاس ذلك على المنشأة ككل.

نبذة عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت(*)

تأسست كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت في العام 2000م، وتم اختيار الموقع بشكل يتلاءم ويتكامل مع الأبنية الأخرى للجامعة، تضم الكلية في الوقت الحالي للدراسة الأولية الصباحية ثلاثة أقسام علمية هي (المحاسبة وإدارة الأعمال والاقتصاد)، فضلاً عن استحداث قسمين للدراسة المسائية هما (الاقتصاد وإدارة الأعمال)، وتضم في ملاكها التدريسي عدة تخصصات من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه، إذ يبلغ عدد التدريسيين ممن يحملون شهادة الماجستير (38) تدريسياً، في حين يبلغ عدد التدريسيين الذين يحملون شهادة الدكتوراه (19) تدريسياً، ويقع على عاتق هذا الملاك أيضاً التدريس في الدراسة المسائية لعدم وجود ملاك لتلك الأقسام، وعلى صعيد الدراسات العليا فقد تم استحداث دراسات عليا/ ماجستير في كل من (قسم الاقتصاد في العام الدراسي 2005-2006، وقسم المحاسبة وإدارة الأعمال في العام الدراسي 2008-2009)، لكن جرى بعدها تعليق الدراسة العليا في قسم المحاسبة، لعدم توفر الملاك الكافي في هذا التخصص من حملة لقب أستاذ وأستاذ مساعد.

قياس العائد على الاستثمار البشري في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

لغرض إجراء القياس المحاسبي لعائد الاستثمار على الموارد البشرية في أية منشأة تُعتمد في ذلك طرق عدة سبق بيانها في المبحث الثاني، ولقياس العائد على الاستثمار البشري (الملاك التدريسي) في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت (وهي وحدة خدمية غير هادفة للربح)، سيتم اقتراح طريقة يتم من خلالها تحديد كلف المحافظة والاستثمار في الموارد البشرية ومن ثم خفضها من كلفة استبدال أو إحلال الموارد، أي إن العائد على الاستثمار البشري سيحدد على وفق هذه الطريقة من الصيغة الآتية:

(*) إن أية معلومة عن الكلية أو الملاك التدريسي فيها أو حتى ما يتعلق بالكلف والنفقات تم الحصول عليها من: (الدليل التعريفي الخاص بالكلية، وحدة الموارد البشرية، وحدة الحسابات) وذلك في العام 2009.

كلفة إحلال الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد

- الكلفة الحالية للمحافظة والاستثمار بالموارد البشري

= العائد على الاستثمار في الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد

أما سبب اقتراح هذه الطريقة وعدم اعتماد واحدة من الطرق السابقة فيعود إلى أن الأخيرة تأخذ إما الكلفة التاريخية للموارد البشرية فقط، أو تأخذ المنافع المستقبلية المقدرة فقط وذلك لتمثيل عائد تلك الموارد، لذا ارتأى الباحث هذه الطريقة ليكون العائد ممثلاً لـ **صافي قيمة الخدمات المتوقعة**، أي هي عبارة عن محاولة لتجاوز مآخذ تلك الطرق بأخذ الكلف الفعلية (كلف المحافظة والاستثمار) والمنافع المستقبلية المقدرة (كلفة الإحلال) معاً، فتصبح بذلك هذه الطريقة الأقرب ملائمةً والأنسب لقياس عائد الموارد البشرية لمؤسسة تعليمية ككلية الإدارة والاقتصاد، نظراً لصعوبة قياس الوفورات التي يمكن أن يقدمها كل تدريسي بصورة نقدية. ولغرض قياس العائد على الاستثمار البشري على وفقها لابد من إتباع الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد كلف المحافظة والاستثمار في الموارد البشرية.

ثانياً: تحديد كلفة الاستبدال أو الإحلال.

ثالثاً: قياس عائد الاستثمار البشري في المؤسسة عينة البحث.

وفيما يلي بيانٌ وتفصيلٌ لآلية الوصول إلى كل خطوة من هذه الخطوات.

أولاً: تحديد كلف المحافظة والاستثمار في الموارد البشرية

يقصد بالكلفة بشكل عام التضحية الاقتصادية التي تتحملها المنشأة بهدف الحصول على المنافع والخدمات المستقبلية، أما كلف الحصول والمحافظة والاستثمار في الموارد البشرية فتتمثل في التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل استقطاب المورد البشري وتعيينه وتوظيفه، ولعل كلف الإعلان والمقابلة والاختبار خير مثال على كلف الحصول، في حين إن النفقات المدفوعة المتمثلة بالرواتب والمخصصات هي خير مثال على كلف المحافظة على هذه الموارد، وكذلك فإن نفقات التدريب والتهيئة والتعلم (التفرغ العلمي) داخلياً وخارجياً والتطوير لتنمية الكفاءة هي خير مثال على الاستثمار فيها. أما فيما يخص الموارد البشرية (الملاك التدريسي) في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت، فإن الكلفة الحالية السنوية المنفقة للمحافظة والاستثمار في هذا الملاك يمكن تحديدها كما هو مبين في الجدول (أ) الآتي:

جدول (1)

كلف المحافظة والاستثمار في الملاك التدريسي في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

البيان	الماجستير	الدكتوراه	المجموع
الراتب السنوي (دينار)	891.247.200	704.284.800	1.595.532.000
الإيفاد السنوي (دينار)	-----	-----	4.000.000

1.000.000	-----	-----	الدورات التدريبية السنوية (دينار)
2.000.000	-----	-----	التعزید والتألیف السنوي (دينار)

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وحدة حسابات الكلية.

في حين أن البيانات الخاصة بملاك الكلية والتي تتعلق بعدد ذلك الملاك ومتوسط سنوات الخدمة لديه (معدل الخبرة) والألقاب العلمية التي تمثل كفاءته فهي موضحة بالجدول (2) الآتي:

جدول (2)
الملاك التدريسي في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

المجموع	الشهادة العلمية		البيان
	الدكتوراه	الماجستير	
57	19	38	الملاك
معدل سنوات الخدمة 6.5 سنة	9 سنة	5 سنة	
13	---	13	مدرس مساعد
27	7	20	مدرس
13	9	4	أستاذ مساعد
4	3	1	أستاذ

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وحدة الموارد البشرية في الكلية.

بناءً على الجدولين السابقين يمكن حساب الكلفة الحالية للمحافظة والاستثمار بالموارد البشري في الكلية كما يأتي:
إجمالي الرواتب السنوية (كلف محافظة)
+ نفقات الاستثمار السنوي:

دينار	1.595.532.000	الإيفاد
دينار	4.000.000	الدورات التدريبية
دينار	1.000.000	التعزید والتألیف العلمي
دينار	2.000.000	
دينار	1.602.532.000	الكلفة الحالية للمحافظة والاستثمار بالموارد البشري

يلاحظ من البيانات السابقة عدم إدراج التفرغ العلمي ضمن فقرات كلف الاستثمار، علماً أن الكلية قد منحت أربعة من تدريسييها التفرغ لدراسة الدكتوراه داخل البلد وذلك بتخصص (المحاسبة، الاقتصاد، إدارة الأعمال، اللغة العربية)، لكن لا توجد نفقات مدفوعة عن هذه الدراسة فيما عدا الرواتب الاسمية التي تمنح لهم خلال السنة الأولى، وبعدها (وهو

الحاصل الآن) يعود الوضع على سابقه إذ تصرف لهم الرواتب كاملةً نظراً لتغير التفرغ العلمي الممنوح لهم من الكلي إلى الجزئي.

ثانياً: تحديد كلفة الاستبدال أو الإحلال

يقصد بكلفة الإحلال في الموارد البشرية التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن، وهي أيضاً ما يجب إنفاقه للحصول على موظف آخر يتمتع بمستوى المهارة والكفاءة أنفسهما فيما لو استغنت المنشأة عن خدمات هذا الموظف، ولهذه الطريقة كما هو معلوم ما يشوبها (تعتمد التقديرات الشخصية في عملية التقييم التي بدورها ستخفض من درجة الموضوعية في نتائجها) وهو حال الطرق الأخرى، إلا أنها تبقى هي وغيرها مجرد محاولة هدفها قياس منافع هذه الموارد نظراً للأهمية التي تمتاز بها. عليه لقد قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية بقياس كلف الإحلال الخاصة بالأكاديميين في الجامعات، وباعتماد هذه الدراسات وآلية القياس فيها (كونها تخص الجامعات) يمكن تحديد كلفة إحلال الملاك التدريسي وقياسها في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت، وتعد دراسة جامعة ميتشجان الأميركية لـ (فلامهولز، 1992: 116) ودراسة إعادة الثروة البشرية العراقية المهاجرة لـ (الحيالي: www.Parliament.ir) من أبرزها.

ومن الجدير بالذكر أن دراسة (الحيالي) هي أكثر واقعية من غيرها كونها تصب في مجال البحث وتأخذ العنصر البشري (الأكاديمي) العراقي بالتحديد، لذا سوف يتم الاعتماد عليها في قياس كلفة الإحلال هاهنا، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن الدراسة التي أجريت كانت بالدولار الأميركي، وسيتم تحويلها إلى الدينار العراقي.

تقوم هذه الدراسة بقياس كلفة الإحلال على وفق ما يأتي:

كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير

+ كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه

= كلفة إحلال الملاك التدريسي

ولغرض إيضاح كيفية الوصول إلى كلٍ من كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير وكلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه للوصول إلى كلفة إحلال الملاك التدريسي لابد من اتباع الخطوات الآتية:

1. تحديد كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير وللوصول إليها يجب إيجاد:
 - كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الماجستير.
 - كلفة الحصول على شهادة الماجستير (كلفة التأهيل).
 - كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية.
2. تحديد كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه وللوصول إليها يجب إيجاد:
 - كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الدكتوراه.

- كلفة الحصول على شهادة الدكتوراه (كلفة التأهيل).
 - كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية.
 3. تحديد كلفة إحلال الملاك التدريسي وللوصول إليها تعتمد المعادلة الآتية:
 كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير
 + كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه
 = كلفة إحلال الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد
 وفيما يلي بيان لكل فقرة من هذه الفقرات مع كيفية الوصول إليها والتعليق والتسوية عندما يتطلب الأمر ذلك، علماً أن الوصول إلى كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة (الماجستير/ الدكتوراه) يتم باستخدام الصيغ والمعادلات نفسها كما يأتي:
 كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة (الماجستير/ الدكتوراه):
 كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة (الماجستير/الدكتوراه)
 × عدد حملة شهادة (الماجستير/ الدكتوراه) في الكلية
 = كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة (الماجستير/ الدكتوراه)
 كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الماجستير/ الدكتوراه:
 ويقصد بها أيضاً (كلفة الملاك التدريسي البديل المتعاقد معه لحين تأهيل ما يماثل الملاك القديم مضافاً لها كلفة التأهيل أي كلفة نيل شهادة الماجستير/الدكتوراه).
 كلفة الحصول على شهادة (الماجستير/ الدكتوراه) كلفة التأهيل
 + كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية
 = كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة (الماجستير/ الدكتوراه)
 كلفة الحصول على شهادة (الماجستير/ الدكتوراه) كلفة التأهيل:
 كلفة الدراسة السنوية
 × عدد سنوات الدراسة
 = كلفة الحصول على شهادة (الماجستير/ الدكتوراه) كلفة التأهيل
 كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية:
 إجمالي المبالغ السنوية المصروفة للمتعاقد معه
 × عدد سنوات التعويض
 = كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية
 بالنسبة لإجمالي المبالغ السنوية المصروفة للمتعاقد معه حددتها الدراسة كما موضح في الجدول (3) والذي يبين أيضاً كلفة الدراسة السنوية وعدد سنوات الدراسة لنيل شهادة الماجستير/ الدكتوراه، أما عدد سنوات التعويض فيقصد بها المدة اللازمة لتوفير وتهيئة كادر يعوض عن الكادر المتعاقد معه.

جدول (3)

المبالغ السنوية المصروفة لحامل الشهادة العليا المتعاقد معه وكلفة سنوات الدراسة وعددها

المحاسبة عن الاستثمار وقياس عائده في الموارد البشرية...

البيان	المبلغ والسنة	
المبالغ السنوية المصروفة لحامل شهادة الماجستير المتعاقد معه	16.230.900	دينار
المبالغ السنوية المصروفة لحامل شهادة الدكتوراه المتعاقد معه	18.142.500	دينار
كلفة الدراسة السنوية	6.490.000	دينار
عدد سنوات دراسة الماجستير	3	سنوات
عدد سنوات دراسة الدكتوراه (3 ماجستير + 4 دكتوراه)	7	سنوات
عدد سنوات التعويض	5	سنوات

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسة الحياي.

وبتوفر هذه المعلومات يمكن الآن الوصول إلى كلفة إحلال الملاك التدريسي لكل من حملة شهادة الماجستير وحملة شهادة الدكتوراه وصولاً إلى كلفة إحلال الملاك التدريسي للكلية وكما يأتي:

الماجستير		
كلفة الحصول على شهادة الماجستير (كلفة التأهيل):		
كلفة الدراسة السنوية	6.490.000	دينار
× عدد سنوات الدراسة	3	سنوات
= كلفة الحصول على شهادة الماجستير (كلفة التأهيل)	19.470.000	دينار
كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية:		
إجمالي المبالغ السنوية المصروفة للمتعاقد معه	16.230.900	دينار
× عدد سنوات التعويض	5	سنوات
= كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية	81.154.500	دينار
كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الماجستير:		
كلفة الحصول على شهادة الماجستير (كلفة التأهيل)	19.470.000	دينار
+ كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية	81.154.500	دينار
= كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الماجستير	100.624.500	دينار
كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير في الكلية:		
كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الماجستير	100.624.500	دينار
× عدد حملة شهادة الماجستير في الكلية (من الجدول 2)	38	
= كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير	3.823.731.000	دينار

الدكتوراه		
كلفة الحصول على شهادة الدكتوراه (كلفة التأهيل):		
كلفة الدراسة السنوية	6.490.000	دينار
× عدد سنوات الدراسة	7	سنوات
= كلفة الحصول على شهادة الدكتوراه (كلفة التأهيل)	45.430.000	دينار
كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية:		

دينار	18.142.500	إجمالي المبالغ السنوية المصروفة للمتعاقد معه	×	عدد سنوات التعويض
سنوات	5			
دينار	90.712.500	كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية	=	
دينار	45.430.000	كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الدكتوراه:		
دينار	90.712.500	كلفة الحصول على شهادة الدكتوراه (كلفة التأهيل)	+	
دينار	136.142.500	كلفة التعاقد مع الكفاءات الأجنبية	=	
دينار	136.142.500	كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الدكتوراه في الكلية:		
دينار	19	كلفة إحلال التدريسي الواحد من حملة شهادة الدكتوراه	×	عدد حملة شهادة الدكتوراه في الكلية (من الجدول 2)
دينار	2.586.707.500	كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه	=	
دينار	3.823.731.000	كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الماجستير		
دينار	2.586.707.500	كلفة إحلال الملاك التدريسي لحملة شهادة الدكتوراه	+	
دينار	6.410.438.500	كلفة إحلال الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد	=	

ثالثاً: القياس المحاسبي لعائد الاستثمار البشري في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

تقدم سابقاً أن القياس المحاسبي لعائد الاستثمار البشري في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت سيتم من خلال تحديد صافي قيمة الخدمات المتوقعة التي هي عبارة عن:

دينار	6.410.438.500	كلفة إحلال الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد
دينار	1.602.532.000	- الكلفة الحالية للمحافظة والاستثمار بالموارد البشري
دينار	4.807.906.500	= العائد على الاستثمار في الملاك التدريسي للكلية

يلاحظ من الناتج أعلاه أن العائد على الاستثمار في الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت يعادل ما يقارب ثلاثة أضعاف الكلفة الحالية المنفقة لأجل المحافظة والاستثمار فيه، وبهذا يعد هذا الاستثمار مجدياً جداً بل وضرورياً كونه سيدفع إلى رفع القيمة العلمية للكلية ثم الجامعة وينصب في النهاية على جودة خريجها وكفاءتهم.

وفي الوقت نفسه يمكن احتساب النسبة المئوية لعائد الاستثمار من المعادلة الآتية:

$$\text{النسبة المئوية للعائد على الاستثمار} = \frac{\text{العائد على الاستثمار البشري}}{\text{الكلفة الحالية للمحافظة والاستثمار}} \times 100\%$$

$$\text{النسبة المئوية للعائد على الاستثمار} = \frac{4.807.906.500}{1.602.532.000} \times 100\% = 300\%$$

وتدل هذه النسبة على أن كل الكلف الحالية المدفوعة للمحافظة والاستثمار في الموارد البشرية قد تم تغطيتها بالكامل، ومن ثم فإن هناك عائداً قدره (3 دنانير) عن كل دينار تم صرفه على المحافظة والاستثمار في هذه الموارد. فضلاً عن ذلك يمكن قياس العائد غير النقدي لدعم فاعلية المعلومات التي ترشد من عملية اتخاذ القرارات، ويتمثل هذا العائد بالخبرة المتراكمة والألقاب العلمية في ملاك الكلية، وليبانه والتعبير عنه تستخدم طريقة حصر المهارات بحسب الشهادة العلمية وسنوات الخدمة كما موضح في الجدول (4) الأتي:

جدول (4)

حصر المهارات في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت

سنوات الخبرة				التعليم		مجالات التعليم أو الخبرة
30-16	15 - 6	5 - 2	1 - 0	ماجستير	دكتوراه	
3	6	1	1	10	1	محاسبة
4	6	2	-	7	5	إدارة
5	17	3	2	14	13	اقتصاد
-	1	-	-	1	-	قانون
-	1	3	-	4	-	إحصاء
-	1	1	-	2	-	عربي
12	32	10	3	38	19	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وحدة الموارد البشرية.

فالجداول (4) بيّن قدرات الملاك التدريسي طبقاً للشهادة العلمية وسنوات الخدمة، ورتبت التخصصات بحسب حاجة الكلية إليها بما في ذلك التخصصات المساندة (القانون، الإحصاء، العربي)، كما ويمنح هذا الجدول أيضاً معلومات إضافية عن عائد المورد البشري في كلية الإدارة والاقتصاد بصورة وصفية تساعد في النتيجة على ترشيد قرارات المستفيدين منها وبيان العائد الحقيقي لهذه الموارد.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- إن الاستثمار في الموارد البشرية هو الإنفاق على تطوير قدراتهم ومهاراتهم وموابعهم على نحو يساهم في تحسين إنتاجيتهم ويزيد من المنافع والفوائد الناجمة عن عملهم.
- 2- إن المحاسبة عن الموارد البشرية هي عملية قياس وتسجيل وتحليل لكل التكاليف التي أنفقت من أجل تحصيل وتطوير وتدريب وإحلال الموارد البشرية في المنشأة، وهي تعمل أيضاً على قياس القيمة الاقتصادية لتلك الموارد، ومن ثم توصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المعنيين من أجل تمكينهم من تقدير القيمة الكلية للمنشأة.
- 3- تعد الموارد البشرية والاستثمار فيها أصلاً من الأصول يتم إثباتها والمحاسبة عنها كما هو الحال مع الأصول الأخرى، ويتم أيضاً قياس قيمة منافعها بطرق عديدة منها المالية وغير المالية، ومن ثم يصبح أمر إظهارها واجباً في القوائم المالية.

- 4- إن الاستثمار في الموارد البشرية في ظل ظروف المنافسة الحالية والتطور المتسارع في المعلوماتية وتقنياتها أصبح ضرورة وليس خياراً أمام المنشآت إذا ما أرادت الاستثمار والبقاء في السوق.
- 5- من النتائج المتحصل عليها يلاحظ أن كلف المحافظة والاستثمار في الموارد البشرية في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة تكريت متدنية إلى حد كبير قياساً بكلفة الإحلال، إذ بلغت الأولى (1.602.532.000) ديناراً سنوياً، في حين بلغت الثانية على وفق الدراسة المعتمدة (6.410.438.500) ديناراً، وهذا يدل على أن القيمة الحقيقية للمحافظة على الملاك التدريسي والاستثمار فيه هي أربعة أضعاف عن ما ينفق عليه فعلياً.
- 6- من النتائج المتحصل عليها أيضاً يلاحظ الارتفاع الواضح للعائد المتوقع على الاستثمار في الملاك التدريسي لكلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت وذلك على وفق الطريقة التي تم قياسه بموجبها، إذ بلغ (4.807.906.500) دينار ونسبة (300 %)، وهذا بحد ذاته دليلاً وحافزاً على ضرورة الاستثمار والمحافظة على هذه الاستثمارات.

ثانياً: التوصيات:

- 1- طالما أن الموارد البشرية هي أصل من الأصول والإنفاق عليها هو إنفاق رأسمالي، إذاً من الضروري وضع إجراءات تدعم جودة الاختيار من بين المتقدمين، وإجراءات تدعم المحافظة على الموجودين، وأخرى تدعم وتنمي الاستثمار فيهم، وذلك لرفع قيمة منافع هذه الموارد التي ستعكس على القيمة السوقية للمنشأة.
- 2- ضرورة الاهتمام بهذا المجال من مجالات المحاسبة ومخرجاتها، من خلال الاهتمام بالنظام المحاسبي الخاص بها، بحيث تشتمل مخرجاته على المعلومات التي تخدم مختلف الفئات من المستخدمين الداخليين والخارجيين وبما يرشد قراراتهم.
- 3- تختلف أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من منشأة إلى أخرى، وبما أن العنصر الأساس في أية مؤسسة تعليمية (كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت) هو الملاك التدريسي فيها، لذا فمن الضروري توفير المعلومات المحاسبية عن هذا المورد بما يخدم قرارات المستويات الإدارية في الكلية وترشيدها.
- 4- ضرورة العمل على تنمية كفاءة الموارد البشرية ورفعها في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت من خلال دعم عمليات الاستثمار فيها، إذا ما أرادت هي أو أية مؤسسة تعليمية أخرى رفع كفاءة خريجها وجودتهم.

المصادر

أولاً: الوثائق الرسمية

- 1- مجموعة الإحصاءات الخاصة بالكادر التدريسي (من وحدة الموارد البشرية) لكلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت عن العام 2009.
- 2- مجموعة الحسابات الخاصة بالكادر التدريسي (من وحدة الحسابات) لكلية الإدارة

والاقتصاد/ جامعة تكريت عن العام 2009.

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية

- 1- الجبوري، انتصار صابر نوري (2009)، قياس كلفة الموارد البشرية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية بالتطبيق على كلية طب الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 2- الحمداني، خليل إبراهيم رجب (1983)، المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على تكلفة العمل، بحث دبلوم في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3- الغبان، ثائر صبري محمود (1986)، محاسبة الموارد البشرية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

ثالثاً: الدوريات

- 1- بديوي، محمد جلال محمد (1980)، "المحاسبة عن الموارد البشرية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 4، السنة الرابعة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- 2- حمادة، رشا (2002)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد الأول.
- 3- رزيق، كمال وكورتل، فريد وأحمد علاش (2007)، "إدارة التغيير واستراتيجيات رأس المال البشري في سوق تنافسي"، وقائع المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان.
- 4- رشيد، ناظم حسن (2007)، "إمكانية تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
- 5- الزبيدي، فراس خضير وعلي، مؤيد محمد (2003)، "تقييم العلاقة بين العائد والمخاطرة في الأسهم المتداولة في سوق بغداد للأوراق المالية"، وقائع المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة التطبيقية، عمان.
- 6- الشعباني، صالح إبراهيم والكسب، علي إبراهيم والحيالي، صدام محمد (2007)، "أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
- 7- عطية، إيمان (2008)، "الاستثمار في رأس المال البشري إستراتيجية تخدم الإنتاجية والربحية"، القبس الاقتصادي، العدد 12564، السنة 37.
- 8- العمري، أديب علي والملكوي، إبراهيم الخلوف (2007)، "تطور رأس المال البشري في الأردن"، وقائع المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان.
- 9- محمد، حاكم محسن (2009)، "السلوك المالي لمنظمات الأعمال وأثره في العائد والمخاطرة"، وقائع المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة

العلوم التطبيقية الخاصة، عمان.

- 10- مصطفى، بداوي ومحمد، غردي (2009)، "الإستراتيجية التنموية للكفاءات البشرية في المؤسسات المصرفية في ظل اقتصاد المعرفة"، وقائع المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان.

رابعاً: الكتب

- 1- الحياي، وليد ناجي (2004)، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 2- الفضل، مؤيد وعبد الناصر، نور والدوغي، علي (2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- 3- حنان، رضوان حلوة (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، دار وائل للنشر، عمان.
- 5- فلامهولز، إريك (1992)، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض.
- 6- فيليب، جاك وستون، رون (2003)، الاستثمار البشري أدوات وخطوات قياس العائد، ترجمة إصدارات بيميك، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، القاهرة.
- 7- محمد، محمد الفيومي (2000)، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط2، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- 8- مطر، محمد (2004)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، ط1، دار وائل للنشر، عمان.

خامساً: الإنترنت

- 1- آل الشيخ، عبد الله بن عبد العزيز، الاستثمار في الموارد البشرية: www.alriyadh.com
- 2- الاستثمار في رأس المال البشري: www.riyadhchamber.com
- 3- الحياي، وليد ناجي، إعادة الثروة البشرية المهاجرة ومستقبل العراق: www.parliament.ig
- 4- الطفيل، سليمان بن صالح، الاستثمار البشري أولاً: www.bab.com
- 5- فرغل، منصور، الاستثمار في رأس المال البشري والعائد من التعليم: www.hrdiscussion.com
- 6- محاسبة الموارد البشرية: <http://lmd-batna.hooxs.com>