امكانية قياس التكاليف المالية لقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في المؤسسات التعليمية الخاصة

The possibility of measuring OF Financial cost to the value of human resources and disclosure in private educational institutions

الأستاذ المساعد علي نعيم جاسم- دكتوراه محاسبة
جامعة المثنى - العراق
جهة العمل: الدائرة الثقافية في ستوكهولم

الكلمات المفتاحية:

Human Resource الموارد البشرية، A.I.C.P.A المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين،
A.A.A جمعية المحاسبة الامريكية، Historical cost التكلفة التاريخية، Replacement cost
تكلفة الاحلال، Opportunity cost تكلفة الفرصة البديلة.

مستخلص البحث:

تشكل الموارد البشرية في بعض المؤسسات الخاصة ذات الطابع التعليمي ركنا أساسيا من أركان الموجودات، وذلك لقيمتها الكبيرة جداً، مقارنة مع أقيام الموجودات الأخرى في قائمة المركز المالي لهذه المؤسسات، وان عملية قياس قيمة هذا النوع من الموجودات ليس بالأمر البسيط والسهل، وذلك لعدم وجود أساليب قياس محددة، اضافة الى مشاكل أخرى تتعلق بعملية الشراء والامتلاك، حيث لا يمكن شراؤها أو امتلاكها لأسباب اجتماعية وإنسانية الأمر الذي أدى إلى عدم بيان قيمتها كأصل من الأصول في قائمة المركز المالي للمؤسسات التعليمية الخاصة، كما أن هناك عدداً قد يترك العمل ويستقيل قبل انتهاء خدمته الوظيفية، وبالتالي لا بد من استبدالهم بأخرين. كما لا يمكن معاملة العنصر البشري على أساس مادي، لأن الفكر الإنساني لا يمكن امتلاكه، إلا أن المعارضين لذلك يرون هناك ضرورة ملحة للقياس والإفصاح عن هذا العنصر في قائمة المركز المالي، وذلك لتحقيق الهدف الرئيسي من إعداد قائمة المركز المالي لإعطاء صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة في ذات التاريخ، لفوائده المستقبلية التي تستمر لأكثر من سنة مالية، لذلك كان لزاماً التمييز والتفرقة بين المصاريف التي تتحملها المؤسسة للتطوير على سنوات بقاء العنصر البشري في المؤسسة والى مصاريف إيرادية تحمل على نفس السنة المالية.

وقد حاول الباحث في هذه الدراسة إثبات أهمية قياس هذا العنصر والافصاح عنه في قائمة المركز المالي، حيث وضع منهجية الدراسة من خلال توضيح الهدف من الدراسة ومشكلتها التي حاول مناقشتها، إضافة إلى بيان أهمية الدراسة والفروض التي حاول الباحث اثبات صحتها، إضافة إلى عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ومدى علاقتها بالدراسة الحالية، حيث قام بتقسيم دراسته إلى ثلاثة مباحث، تطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية وتوضيح الاختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية التي ينظر بها لهذا الموضوع، كما تناول المبحث الثاني طرق قياس الموارد البشرية، في حين تناول المبحث الثالث قياس الموارد البشرية لعينة البحث والإفصاح عنها في قائمة المؤسسات التعليمية الخاصة ومناقشة الفرضيات. وقد توصل الباحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها هي إن قائمة المركز المالي وخاصة في المؤسسات التعليمية الخاصة التي لا تحوي العنصر البشري لا تعطي الهدف الذي أعدت من أجله، وقد كانت توصية الباحث الرئيسية في تضمين المؤسسات التعليمية الخاصة العنصر البشري حتى تكون هذه القائمة تعطي صورته عن الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

Abstract:

Constitute the human resources in some of the scientific nature of private institutions Cornerstone of assets and has a very large value compared with the other assets in the statement of financial position of these institutions, there are big problems in measuring the kind of process assets in addition to other problems where cannot be purchased or own social and humanitarian causes which led to the non-disclosure of an assets value assets in financial position of private educational institutions and there is what confirms that on the basis of the difficulty of measurement as there a number of human resources may leave work before the end of his career and therefore has to be replaced by other as the human element cannot be treated on the basis of material because human thought cannot be having but the opponents so they see that there is an urgent need to measure this component and

disclosed in balance sheet to achieve the president prepare this list to give clear and fair view of the financial position of the institution at the same date and that future benefit that last for more than one financial year and hence the expenses inputted by the Corporation for the development of this component should be classified to the capital expenditure capitalized on years –old career of the human element and revenue expenditure charged to the same financial year , tried researcher in this study demonstrate the importance of this element measurement and disclosure about where to put the methodology of the study to clarify the purpose of the study and its problem that tried to be discussed in addition to the importance it and thomposed and developed by the display with some previous studies that addressed this topic and the extent of its relationship to the present study and the study as divided into three sections dealing with first section deal with conceptual framework of accounting of human resources and different between accounting and economic view which looks out to this topic , the second section discussed methods of measuring human resources while the third section on the measurement of human resources for the study sample disclosed in balance sheet and discuss hypotheses may researcher reached a number of conclusions that the most important financial position especially private educational institutions that are not containing the value of human resource not achieve the goal it Researcher recommendation was that the final accounts government educational institutions are include human element to give this goals.

المقدمة

خلال النصف الأول من القرن الماضي لم يكن هناك تصور واضح عن عنصر الموارد البشرية وماهية الفوائد التي تجنيها المؤسسات سواء كانت قطاع عام أو خاص من جراء اقتنائها لتلك الموارد وخاصة بالنسبة للمؤسسات والشركات التي تمارس النشاط التعليمي، حيث يتم تجاهله تماماً، ولم يتم الإفصاح عنه في قائمة المركز المالي باستثناء إظهار ما يخصها من نفقات مثل تدريب وتطوير مهارات تلك الموارد في قائمة الدخل باعتبارها نفقات إيرادية تحمل على نتيجة نشاط السنة المالية (Income Statement). أما النفقات المؤجلة والتي لم يتم دفعها أو المنافع التي تم استلامها مقدماً فإنها تظهر في قائمة المركز المالي ضمن فقرة المستحقات (مصاريف مستحقة Accrued Expenses) والمقدمات (مصاريف مدفوعة مقدماً Prepaid Expenses). لذلك فإن الهدف الرئيسي من إعداد البيانات المالية الذي يتمثل بإعطاء صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة في ذات التاريخ وبيان نتيجة نشاط هذه المؤسسة من ربح أو خسارة للفترة المالية لم يتحقق بل أصبحت مجرد قوائم شكلية تعد من قبل المحاسب لم يستطع قارئ البيانات المالية من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ونتيجة لأهمية قيمة هذه الموارد البشرية (Human Resources) وخاصة في المؤسسات التعليمية (Educational Institutions) التي منافعها (Benefits) تستمر لسنوات قادمة والتي يركز عليها النشاط الاقتصادي لتلك المؤسسات ولقيمتها، مقارنة مع العناصر الأخرى التي تدخل في الميزانية العامة (Balance sheet) كان لابد للنظرية المحاسبية (Accounting theory) أن توليها اهتماماً كبيراً لأنه بدون تضمين هذه الفقرة فإن القوائم المالية سوف تكون قاصرة عن إعطاء صورة واضحة عن الموقف المالي (Financial position) للمؤسسة في تاريخ إعدادها، وقد تجلّى هذا الأمر من خلال تبني فكرة إنشاء مصطلح محاسبة الموارد البشرية (Human Resource Accounting) خلال عقد السبعينيات من القرن الماضي ومحاولة تبني طرق معينه لكيفية قياسها والإفصاح عنها (Measured and Disclosures). وقد طرحت طرق عديدة وكل طريقه لها سلبياتها وميزاتها إلا أنها تشترك جميعاً في صعوبة تطبيقها، إضافة إلى أنها خاضعة للاجتهادات الذاتية والتقدير الشخصي للإدارة والمحاسبين، ولكن تبقى خطوة مهمة ومتقدمة باتجاه تضمين البيانات المالية هذه الفقرة المهمة التي من شأنها ان تعطي صورة دقيقة عن الوضع المالي للشركة او المؤسسة في تاريخ اعداد تلك القوائم.

المبحث الاول

منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية الدراسة (The Study Methodology):

تناولت منهجية الدراسة النقاط الآتية:

أهمية الدراسة (The Importance of study):

تشكل قيمة الموارد البشرية نسبة كبيرة من قيمة إجمالي موجودات المؤسسات والشركات ذات النشاط التعليمي، وبما ان المحاسبة (Accounting) هي اداة توصيل (Connecting) وقياس (Measurement) وتحليل (Analysis) وإفصاح (Disclosure) لذلك يصبح لزاماً على المحاسبين قياس هذا العنصر والإفصاح عنه في قائمة القوائم المالية وخاصة الميزانية العامة كونها تعبر عن الموقف المالي للشركة في تاريخ الإعداد، فبدون تضمين قائمة المركز المالي تصبح الحسابات الختامية بدون جدوى او فائدة حيث لا تعطي صورة عن الوضع المالي للمؤسسة في ذات التاريخ، اضافة الى ان كشف الدخل (Income Statement) لا يعبر عن نتيجة النشاط للفترة المالية من ربح أو خسارة (Profit & Loss) بصوره واضحة وعادلة.

أهداف الدراسة (Objectives of Study):

تهدف الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على اهمية (Importance) عنصر الموارد البشرية في المؤسسات التعليمية.
- إمكانية قياس قيمة الموارد البشرية (Value of Human Resources) في المؤسسات التعليمية الحكومية.
- إعطاء صورة عن الطرق المستخدمة (The Methods used) في قياس المورد البشري وما هي المزايا والعيوب (Advantages & Disadvantages) التي تتميز بها كل طريقة.
- كيفية عرض قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي المؤسسات الحكومية (Governmental Institutions) ذات الطابع التعليمي.

مشكلة الدراسة (Study Problem):

قام العديد من الباحثين والمهتمين في الشأن المحاسبي من اقتراح (Suggestion) أسلوب معين لقياس (Measure) قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي في الشركات بصورة عامة، إلا أن هذه الطرق تشترك جميعها في صعوبة تطبيقها (Difficulty of Application) وإنها خاضعة للاجتهاد الشخصي (Diligence Profile) والتقدير الذاتي (Self- esteem)، الأمر الذي ينعكس على دقة الأرقام والبيانات المثبتة في البيانات المالية لهذه الشركات، وبالتالي تكون تلك البيانات المالية في المؤسسات التعليمية وبالذات الخاصة (Private) منها غير قادرة (Anable) على إعطاء صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة في تاريخها (At that date). وعليه فإن مشكلة الدراسة تتركز (Concentrated) بما يلي (عدم وجود طريقة مناسبة (Appropriate) وملائمة (Relevance) نستطيع من خلالها قياس قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في الميزانية العامة للمؤسسات التعليمية الخاصة).

فرضية الدراسة (Hypothesis of Study):

تستند فرضية الدراسة الى فرضية عامة مفادها ((إن قائمة المركز المالي التي تقوم بإعدادها المؤسسات التعليمية الحكومية والخاصة الخالية من قيمة هذه الموارد، فإنها تكون قائمة شكلية (List Formality) وسوف لن تحقق الهدف الذي أعدت من اجله)) وهو إعطاء صورته عادلة عن الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها بسبب عدم تضمينها (Not Included) لقيمة الموارد البشرية الموجودة لديها والتي تكون نسبتها كبيرة جداً (High Percentage) مقارنة مع بقية عناصر الميزانية أو حتى في حالة تضمينها لهذه القيمة فإنها تكون أقياما غير دقيقة (Inaccrate) لعدم وجود معايير (Non Standards) خاصة بالقياس بل ترك الأمر للاجتهاد الشخصي.

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

- تستطيع المؤسسات التعليمية قياس الموارد البشرية وإعطائها قيمة مالية (Financial Value) تكون نسبة الاجتهاد منخفضة جداً.
- تستطيع المؤسسات التعليمية الإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة المركز المالي مادامت هناك قيمة مالية لتلك الموارد.

اسلوب الدراسة (Style of Study):

اعتمدت الدراسة على الأساليب الآتية هي:

- الاسلوب الوصفي (Descriptive Style): تم الاعتماد على الدوريات (Periodicals) والمصادر (Sources) والكتب (Books) في المكتبات والمواقع الالكترونية (Websites) التي تناولت هذا الموضوع والتعرف على أهم الدراسات السابقة (Previous Studies) وما توصلت اليه من الاستنتاجات (Conclusions) والتوصيات (Recommendations) ومقارنتها مع الدراسة الحالية (The Current Study).
- الاسلوب الاستقرائي (Inductive Style): تم الاعتماد على هذا الأسلوب من خلال طرح طريقة جديدة (New Method) وتطبيقها في حسابات جامعة المثنى (Muthanna University) وهي مؤسسة تعليمية حكومية ومن ثم تعميم هذه التجربة على جميع المؤسسات التعليمية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية.
- الاسلوب التجريبي (Experimental Style) : تم الاعتماد في تطبيق الجانب النظري على تجربته في ميدان العمل (عينة الدراسة) وتحديد نقاط الضعف (Points of Weaknesses) فيها.

هيكلية الدراسة (Structural Study):

تتضمن الدراسة اربعة مباحث (four Sections) رئيسية بالإضافة الى الاستنتاجات (Conclusions) والتوصيات (Recommendations)، يتناول المبحث الأول منهجية البحث والمبحث الثاني الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) للموارد البشرية، ويتطرق المبحث الثالث إلى الطرق المعتمدة في قياس قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، أما المبحث الرابع فيتناول الجانب التطبيقي ومناقشة الفرضيات (Discuss Hypotheses).

محددات الدراسة (Study Determinants):

تناولت المحددات الزمانية والمكانية:

- المحددات الزمانية (Temporal Determinants): حددت الدراسة بالبيانات المالية لجامعة المثنى التي حصلت خلال عام ٢٠١٤.

- المحددات المكانية (Spatial Determinants): اقتصرَت الدراسة على تطبيق الدراسة في جامعة اهلية مفترضة.

ثانياً: الدراسات السابقة (Previous Studies)

تم الاطلاع على الدراسات السابقة المحلية والعربية والاجنبية والمعدة من قبل الباحثين وبعض المؤسسات المالية لغرض الاستفادة منها في هذه الدراسة وكانت كما يلي:

اولاً: الدراسات العربية (Arab Studies)

- دراسة محمد ٢٠١٤ : "أثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية".

هدف الدراسة هو تطوير التطبيقات المحاسبية (The Development of Accounting Applications Measurement & Disclosure) من خلال وضع إطار نظري لمفهوم رأس المال الفكري وإيجاد الآلية المناسبة لبيان كيفية القياس والإفصاح (Measurement & Disclosure) عنه في القوائم المالية وأثر ذلك على مستخدمي هذه القوائم. وقد ركزت مشكلة الدراسة على أن الطرق المتبعة في القياس والإفصاح في القوائم المالية لا تنطبق إلى رأس المال الفكري وإنما تتضمن فقط رأس المال المادي، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني آلية محددة لطريقة الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية وتطوير المعايير المحاسبية لتحديد آليات قياسه والإفصاح عنه.

- دراسة علاوي ٢٠١٣ : "أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية".

هدفت الدراسة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية (Human Resource Accounting) في الوحدات الاقتصادية من خلال قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية وتحديد أثرها، وقد تركزت مشكلة الدراسة في أن القوائم المالية لا تظهر أية بيانات مالية عن الموارد البشرية وبذلك فهي لا تعطي أية دلالة موضوعية (Objectivity) عن كفاءة العنصر البشري في تحقيق العائد (Achieving Revenue) لهذه الوحدات معتبرة إن أية تكاليف تصرف على عملية تطوير العنصر البشري هي مصاريف إيرادية (Expenditure Revenue) تحمل على نتيجة نشاط

الفترة (Income Statement)، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية والعمل على تحديد قيمة الموارد البشرية من خلال مدخل التكلفة التاريخية (Historical Cost Approach) باعتباره المقياس الأكثر دقة والأسهل تطبيقاً.

- دراسة البو علي ٢٠١١: "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية".

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية (Importance) محاسبة الموارد البشرية واستعراض أهم المشاكل والمعوقات (Problems & obstacles) التي تواجه عينة البحث. وقد ركزت مشكلة الدراسة على قيام الوحدات الاقتصادية (Economic units) على تحميل جميع النفقات التي تنفقها هذه الوحدات على الموارد البشرية على السنة المالية باعتبارها نفقات جارية (Current Expenditures) تحمل على نتيجة نشاط الفترة في حين كان من المفروض اعتبارها نفقات رأسمالية (Capital Expenditures) لأن منافعها تستمر لسنوات قادمة، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إظهار تكاليف الاستثمار (Investment costs) في الموارد البشرية في القوائم المالية وإنشاء وحدة متخصصة لتلك الموارد في حسابات الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية.

- دراسة سالم ٢٠٠٨: "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية".

هدفت الدراسة إلى أهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية من خلال التطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس (Measurement Models) وطرق التقييم (Assessment Methods) ، وقد ركزت مشكلة الدراسة على عدم إدراك متخذي القرارات (Decision Markers) في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية والإفصاح عنها، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة التفرقة بين النفقات الجارية للموارد البشرية والنفقات الرأسمالية وضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

- دراسة حمادة ٢٠٠٢: "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية".

هدفت الدراسة إلى استئثار الموارد البشرية (Human Resources Investment Accrual) كموارد اقتصادية (Economic Resource) في كافة القطاعات بغض النظر عن أسلوب التسجيل المعتمد سواء كان أساس الاستحقاق (Basis) أو الأساس النقدي (Cash Basis) أو غيره من الأساليب المحاسبية، وقد كانت مشكلة الدراسة في إغفال (Omission) جميع الوحدات أهمية المورد البشري من خلال عدم تضمينه (Not Included) للقوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تضمين القوائم المالية قيمة الموارد البشرية باعتباره عنصرا مهما من عناصر الاصول (Assets) الذي يؤثر على الوضع المالي للوحدات الاقتصادية.

- دراسة جابر ٢٠٠٢: "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية".

هدفت الدراسة إلى بيان الفوائد (Benefits) التي تجنيها الوحدات الاقتصادية نظير العمل بمحاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى تلك التي يستفيد منها المستخدمون لهذه المعلومات، وقد ركزت مشكلة الدراسة في عدم قيام الوحدات الاقتصادية بالعمل على نظام محاسبة الموارد البشرية، الأمر الذي أفقد الفائدة المتوخاة من إعداد القوائم المالية لهذه الوحدات. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة وجود ارتباط وثيق (The close Association) بين محاسبة الموارد البشرية وإدارة الموارد البشرية (Human Resource Accounting and Human Resource Management) لتخفيض كلفة إنتاج المعلومات (Reducing the Cost of Production) وضرورة فصل النفقات المتعلقة بالموارد البشرية في حسابات مستقلة (Information Independent Account).

- دراسة فتوح ١٩٩٩: "مشكلات الاعتراف والقياس في محاسبة الموارد البشرية".

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية باعتباره احد أنظمة المعلومات المحاسبية (Accounting Information Systems) الذي يمد الإدارات بكافة البيانات والمعلومات المطلوبة، وان مشكلة الدراسة هي وجود قصور واضح في عدم وجود محاسبة للموارد البشرية او معلومات مالية تختص بقيمة الموارد البشرية في

الوحدات الاقتصادية في القوائم المالية بل يوجد مجرد إظهار لنفقات التطوير والتدريب (Development and Training Expenses) وبعض النفقات الأخرى التي تدخل ضمن قائمة الدخل (Income Statement) باعتبارها نفقات جارية ترسم على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة معالجة الموارد البشرية كموجود مثل باقي الموجودات على أن يتم تقييمه على أساس القيمة المستقبلية (Future Value) المتوقع تقديمها طيلة فترة بقائه في هذه الوحدة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

- Wang,X,Zhang,Zm&Wang,S.(Human Capital Accounting and the System of National) ,2006.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية رأس المال البشري في القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات (Multinationals) وضرورة تضمينه لما له من دور كبير في إعطاء صورة واضحة عن الوضع المالي للشركة. وقد كانت مشكلة الدراسة تشير إلى عدم تضمين القوائم المالية لهذه الشركات الموارد البشرية مما يعطي انطباعاً غير حقيقي للوضع المالي (Nor Real Impression on the Financial Situation) للشركة، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تضمين رأس المال البشري في القوائم المالية.

- Ravindra Tiwari (Human Resource Accounting – A new Dimension), 2006.

هدفت الدراسة إلى إيجاد طريقة لتقييم الموارد البشرية من خلال نموذجين: الأول هو رسمة القيمة الحالية للرواتب والأجور (The Current Value of Salaries and Wages Capitalization) التي يتوقع أن يتقاضاها المورد البشري والنموذج الثاني هو تحميل تكاليف الإنفاق على تطوير المورد البشري (Capitalized Costs of Spending on the Development of Human Resource) إضافة إلى كيفية تسجيلها في السجلات المالية وكيفية إطفائها، ولم تحدد الدراسة طريقة معينة لتقييم الموارد البشرية في السجلات المالية.

-Tang Tang , (Human Resource Replacement Cost– Measures and usefulness, Cost Engineering) ,2005.

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير بعض الأساليب المتعلقة بتقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة الاستبدالية (Replacement Cost) واتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذه الموارد، وقد تركزت مشكلة الدراسة في وجود خلل واضح (Clear Fault) في استخدام طريقة التكلفة الاستبدالية في قياس قيمة الموارد البشرية، وقد توصلت الدراسة إلى القدرة في ايجاد أسلوب كمي (Style Quantitative) لقياس بعض العوامل بصيغة كمية.

-Shakirm Munir ,(Human Resources Accounting Practices).2002

هدفت الدراسة إلى عرض (Show) جميع الطرق والأساليب المعتمدة في قياس عناصر الموارد البشرية والسلبيات والايجابيات في كل طريقة، وقد تركزت مشكلة الدراسة إلى إن هذه الطرق والأساليب المتعددة في القياس هي غير ملائمة (Irrelevance). وقد توصلت الدراسة إلى تطوير نموذج لقياس وتقييم العناصر البشرية بعد معالجة السلبيات التي كانت في الطرق السابقة.

أوجه الاختلاف والشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

إن أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كانت في انهما ركزتا على أهمية العنصر البشري في الشركات والمؤسسات الاقتصادية لما له من قيمة كبيرة مقارنة مع بقية عناصر قائمة المركز المالي وكيفية قياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية وخاصة في الميزانية العامة لدورها الكبير في تحقيق الأهداف التي أعدت من اجلها تلك القائمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، أما أوجه الاختلاف بينها وبين الدراسات السابقة هي أن جميع الدراسات السابقة لم تتبنى طريقة معينة وأسلوباً محدداً لقياس الموارد البشرية والإفصاح عنه بل عرضت مجموعة من الطرق والأساليب وبينت السلبيات والايجابيات الموجودة في كل طريقة، اما الدراسة الحالية فهي تبنت طريقة معينة من طرق القياس والإفصاح وحاولت تجربتها وتطبيقها في حسابات عينة البحث، لذلك فإنها تميزت عن غيرها من الطرق في تبني طريقة معينة.

المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A.I.C.P.A) (American Institute of Certified Public Accountants) عام ١٩٥٣ الأصل (Assets) بصورة عامة ((شيء ما يمثل رصيد مدين قابل للترحيل إلى الفترة القادمة لغلق الحسابات وفقاً للمبادئ المحاسبية)) (A.I.C.P.A, 1953, 13) كما عرفت لجنة المفاهيم والمعايير التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) (American Association of Accountants) عام ١٩٥٧ الأصل ((المورد الاقتصادي المخصص لأغراض المشروع خلال فترة محاسبية محددة لخدمات متوقع الحصول عليها مستقبلاً)) وعليه فإن النظرة التقليدية لعدم اعتبار الموارد البشرية اصلاً من الأصول مبنية على أساس الملكية القانونية للأصول (Legal Ownership of Assets) وهذا ما يخالف طبيعة المورد البشري الذي لا يمكن امتلاكه بأي حال من الأحوال تماشياً مع الطبيعة الانسانية للبشر، والشرط الثاني أن المورد البشري لا يستطيع تقديم منافع وخدمات مستقبلية (Cannot Provide Benefits for Future services) يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة دقيقة، إلا إن هذين الشرطين غير مقبولين من وجهة النظر المنطقية (الجبوري، مصدر سابق: ٢٠) وعليه قامت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) عام ١٩٧٣ بتعريف محاسبة الموارد البشرية على إنها ((عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل تلك البيانات للجهات المعنية)) (حنان، ٢٠٠٣: ٤٠) كما عرفها (Foley) على إنها ((محاولة لتحديد وتقرير الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا تتم المحاسبة عنها حالياً من خلال الإجراءات المحاسبية التقليدية)) وعرفها (Flamholtz) بأنها ((المحاسبة عن الأفراد كمورد من موارد المنظمة وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لاستقطاب واختيار واستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية)) (Flamholtz, 1971: p3)، ونستنتج من ذلك إن الهدف من وجود محاسبة الموارد البشرية هو حصر وقياس كافة النفقات (Identify and Measure all Expenses) التي يتم إنفاقها أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على الموارد البشرية بدءاً من لحظة الإعلان عن الوظائف (The Announcement of the Job) التي يمكن أن تشغلها أو تكاليف استئجارها (Leasing Costs) من الوحدات الاقتصادية الأخرى، يضاف إليها كافة ما ينفق عليها في سبيل تطويرها من خلال برامج التدريب (Training Programs) والدورات التي تساهم في رفع كفاءتها (Raise

(Efficiency) حتى لحظة الاستغناء عنه (Dispensable) أو تقاعده (His Retirement) أو إنهاء خدماتها (Involuntary Termination) لأي سبب كان. والتي يمكن الاستفادة من هذه البيانات لأغراض تحليلية (Analytical) مثل تحديد التغيرات التي تطرأ على قيم الموارد البشرية وإيجاد نسبة رأس المال البشري وتقدير نسب الاستثمار في هذه الموارد، إن أي عنصر لا يمكن اعتباره موجوداً إلا إذا تأكدنا من أن منفعه وعوائده سوف تستمر إلى سنوات قادمة كما إن قيمته وقيمة منفعه يمكن قياسها والتحقق من قيمتها بدرجة عالية من الدقة. وعليه فهناك شرطان لا بد من تحققهما في اعتماد أي موجود ما، وهما تحقق المنافع الاقتصادية لسنوات قادمة (Achieve Economic Benefits for Future Years) وثانيهما إمكانية قياس قيمة هذا الموجود وهذه المنافع (Measuring the Value of this Asset and Benefit)، وعليه فإن عناصر الموارد البشرية التي يتحقق فيها هذان الشرطان لا بد وان يتم اعتبارها من ضمن اصول المؤسسة والوحدة الاقتصادية (عطية، ٢٠١٤ :ص ١٩) ولكن هذه العناصر البشرية التي يتم اعتبارها موجوداً تختلف عن الموجودات الثابتة (Fixed Assets) في كونها عنصراً غير مادي (Element Bodiless) أي ليس له كيان مادي ملموس، عليه فإن الباحث يرى انه لا بد من اعتبار المورد البشري من ضمن الموجودات وذلك لتحقيق الشرطين السابقين حيث هناك منافع اقتصادية سوف تتحقق في السنوات القادمة. كما ان قيمة هذا العنصر يمكن قياسه وكذلك قيمة هذه المنافع المستقبلية، فقياس كلفة الأستاذ الجامعي في المؤسسات التربوية تتم من خلال احتساب كلفة الحصول على الاستاذ الجامعي (The Cost of Obtaining a University Professor) عند التعاقد معه (التعيين) تضاف إليه جميع الكلف المصروفة عليه طيلة فترة بقائه في المؤسسة التعليمية (Add him all Costs Expended during staying in the Enterprise) مطروحاً منها مجمع الإهلاك السنوي ومجمع خسائر انخفاض القيمة (Minus Accumulated Depreciation and Accumulated Reducing Value) من خلال إعادة التقييم (Re – Evaluation) التي يتمثل بالقيمة العادلة (Par Value) في تاريخ التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة على أن تكون القيمة العادلة على أساس سوق نشط (Active Value)، وان تتم عملية إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث تتضمن القوائم المالية القيمة العادلة للمورد البشري في تاريخ إعداد القوائم المالية أو قيمة رواتبه المدفوعة من تاريخ تعيينه حتى تاريخ إحالته على التقاعد، على أن يتم رسملة تلك المبالغ وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣) (تكاليف الاقتراض).

وهناك اختلافات كثيرة بين النظرية المحاسبية والنظرية الاقتصادية من حيث وجهة النظر التي ينظر بها للموارد البشرية يمكن بيانها في الجدول الآتي (الجبوري، ٢٠٠٨: ١٧):

الفقرة	النظرية المحاسبية	النظرية الاقتصادية
١- الملكية	تعتبر الملكية القانونية شرطاً أساسياً من شروط الوجود .	ركزت على جانب الخبرة، المهارة، الخدمة المقدمة.
٢- التمييز	ميزت بين الأصول البشرية وغير البشرية مما أدى إلى الاختلاف في طرق القياس .	لم تميز بين الأصول البشرية وغير البشرية واعتبرتها جميعاً مولدة للدخل .
٣- طبيعة القياس	تهتم بمصلحة المؤسسة دون الأخذ بعين الاعتبار العوامل الأخرى.	تهتم بمصلحة المجتمع ككل بما في ذلك المؤسسة .
٤- الهدف	دراسة وتحديد الإنفاق على الموارد البشرية ومقابلته بالإيراد لتحديد نتيجة النشاط .	دراسة الموارد البشرية من خلال كونها عاملاً من عوامل الإنتاج .

المبحث الثالث

طرق قياس وتقييم الموارد البشرية

لكي تكون قائمة المركز المالي (Balance sheet) معبرة بصوره واضحة وعادلة عن حقيقة الوضع المالي (Financial Position) للمؤسسة في تاريخ إعدادها كان لزاماً على المحاسبين قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي وخاصة في المؤسسات التعليمية، لكون الموارد البشرية تشكل قيمة عالية (High Value) لهذه المؤسسات مع قياس جميع النفقات التي تنفق عليها خلال السنة لتطويرها وتدريبها لزيادة كفاءتها الإنتاجية (Production Efficiency)، وتمييزها إلى نفقات رأسمالية ونفقات إيرادية لكي يتم تحديد طريقة رسملتها ضمن فقرة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي إذا تم اعتبار تلك النفقة رأسمالية (Capitalism) وبالتالي تحميل السنة (Applied the Year) بما يخصها من تلك النفقات (Expenditures) من خلال قسط الإهلاك السنوي (Annual Depreciation) الذي ينبغي إظهاره في قائمة الدخل. أما في حالة كون هذه النفقة تم تمييزها إلى نفقات إيرادية يتم تحميلها بالكامل (Fully Applied) في قائمة الدخل واعتباره مصروفاً

يخص السنة الحالية لكي يتم التوصل إلى نتيجة نشاط المؤسسة من فائض أو عجز (Surplus & Deficit). وقد توصل الباحث من خلال ما كتبه الباحثون والكتاب إلى إن هناك طرقاً متعددة لقياس قيمة هذه الموارد البشرية، وإن كل طريقة من هذه الطرق يشوبها بعض المآخذ والسلبيات والصعوبة في عملية القياس والتقييم.

أولاً: طرق القياس والتقييم (Measurement and Evaluation Methods):

وقد قسمها الفضل إلى مجموعتين، المجموعة الأولى: حددت فيها ثلاث طرق هي: (الفضل وآخرون، ٢٠٠٢: ١٠٥)

- أساس التكلفة التاريخية (Basis of Historical Cost):

هي التضحية التي تتحملها المؤسسة لإثبات كل ما تتحمله في سبيل الحصول على المورد البشري، وتتضمن كلف الإعلان عن الوظيفة (Assigned to the announcement of the occupation) وكلفة التوظيف (The cost of hiring) وتكلفة السفر (The cost of travel) وتكلفة الانتقالات (The cost of transfers) والمصاريف الإدارية (The cost of administrative expenses) التي تتحملها المؤسسة والمتعلقة بالموارد البشرية وتكلفة الاختبار (The cost of testing) مثل كلفة المقابلات (The cost of interviews) وكلفة الاختبارات التي تجريها المؤسسة للاختيار وكلفة النقل (Transportation cost) لمقر العمل الجديد أو كلفة إحلال الموظف الجديد بدل القديم وأية كلف أخرى لها علاقة بالاختيار والاختبار، إضافة إلى تكاليف التدريب والتأهيل التي تتحملها لغرض زيادة كفاءة الموظفين وزيادة خبراتهم الفنية والإدارية حيث يتم تجميع كافة هذه النفقات ثم رسمتها على أساس العمر الإنتاجي للمورد البشري (The useful life of the human resource) لغرض الوصول إلى قسط الاهلاك السنوي للمورد البشري. وقد حدد Flamholtz نموذجاً لتحديد التكلفة التاريخية للموارد البشرية وكما يلي: (Flamholtz, 1985)

تكلفة الموارد البشرية = تكلفة الاستقطاب والاختيار + تكلفة التعيين + تكلفة التوظيف + تكلفة التدريب + التكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب.

ويعاب على هذه الطريقة أنها أغفلت قيمة المرد البشري نفسه وكيفية تقييمه حيث راعت قياس التكاليف الأخرى التي تتكبدها المؤسسة للحصول على المورد البشري وتطوير

مهاراته وتمت معاملتها على أنها مصاريف رأسمالية يتم تنزيل جزء منها سنوياً باسم الإهلاك السنوي للمورد البشري.

- أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) (Basis of the replacement cost):

هي التضحية التي تتحملها المؤسسة عن إحلال موارد بشرية جديدة بدلاً من الموارد البشرية القديمة، وتصنف هذه الكلف إلى استبدال وظيفي (Replacing the functional) وهي الكلفة التي تتحملها المؤسسة للحصول على البديل الذي يكون قادراً للقيام بنفس الأعمال والمهام اللازمة للوظيفة، ويشمل تكلفة الحصول على الفرد الجديد وتكلفة تدريبه وتأهيله وتكلفة ترك العمل للفرد القديم، والى استبدال شخصي (Replace personal) وهي الكلفة التي تتحملها المؤسسة لإحلال فرد جديد يكون قادراً للقيام بنفس الأعمال والواجبات التي يقوم بها الفرد العادي.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد على التقدير الشخصي لكلفة الفرد الجديد وكلفة الفرد القديم، وذلك لعدم وجود سوق متخصص (Specialist market) للموارد البشرية يمكن الاعتماد عليه في هذا الموضوع، وبالتالي فإن كلفة التقييم تكون غير موضوعية (Non-Objective) (عبد الوهاب وعامر، ١٩٨٤: ١٩) وقد حدد Flamholtz نموذجاً خاصاً لتكلفة الإحلال على شكل صيغة رياضية هي (Flamholtz , 1985) :

تكلفة الإحلال = تكلفة الاستقطاب + تكلفة الاختيار + تكلفة التعيين + تكلفة التوظيف + تكلفة التدريب + التكلفة الإنتاجية الضائعة (تكلفة الإنتاج المفقود أثناء الانفصال) + تكلفة الفرصة للوضع

- على أساس تكلفة الفرصة البديلة (Basis of opportunity cost):

يتم النظر للمورد البشري بموجب هذه الطريقة على أساس انه عنصر نادر (A rare element) من خلال توفر شرطين: الأول أن لا يكون بإمكان المؤسسة الحصول على خدمات المورد البشري الجديد إلا بعد التخلص من المورد البشري القديم، والثاني أن لا يكون الحصول على المورد البشري من خارج المؤسسة بل من داخلها، وتمتاز هذه الطريقة بكونها أعطت قيمة عليا (High value) للمورد البشري ذات القيمة النادرة، ولكن يعاب عليها أيضاً أنها ميزت العاملين إلى صنفين: صنف نادر (Rare item) ويعتبر قيمة للمؤسسة، وصنف عادي (Ordinary item) أهملته الطريقة في التقييم والذي لا يعتبر قيمة للمؤسسة، وهذا له

تأثير سلبي على الأفراد العاملين في المؤسسة، إضافة إلى أن جانب التقدير الشخصي له حضور واسع بموجب هذه الطريقة (الحيالي، ٢٠٠٧: ١٧)

والمجموعة الثانية وحددت فيها ثلاث طرق هي:

- أساس الرواتب والأجور المستقبلية المخصومة (**Basis of salaries and (wages discounted**):

خضم جميع الرواتب والأجور التي تتوقع المؤسسة دفعها للمورد البشري طيلة عمره الإنتاجي بسعر فائدة (Interest Price) معين يتم التوصل إليه عن طريق جداول القيمة الحالية (The present value tables)، ومن ميزات هذه الطريقة أنها تصل إلى قيمة المورد البشري بموضوعية أكبر من الطرق السابقة، إضافة إلى كونها لا تأخذ التقدير الشخصي بل تعتمد على أسعار فائدة تستخرج من جداول القيمة الحالية. كما أنها تبين التغيرات الحاصلة في أعمار الموارد البشرية للاستفادة منها في مقارنة معدلات النمو (Growth rates) بين المنشآت المناظرة لها، إلا إن العيب الموجه لهذه الطريقة أنها اعتمدت على خصم (Discount) مقدار الكلف التي تدفعها المؤسسة للمورد البشري خلال عمره الإنتاجي لتحديد قيمة المورد البشري، وهذا خلل واضح أي أنها اعتمدت مفهوم الكلفة (The concept of cost) لتحديد قيمة العائد (Return value)، وهذان مصطلحان مختلفان تماماً لا يمكن اعتمادهما في هذا المجال على الأقل من وجهة النظر الاقتصادية، كما أنها اعتبرت أن قيمة الموارد البشرية تبدأ بالتناقص (Decrease) بين فترة وأخرى من خلال قسط الاهلاك السنوي (Installment annual deprecation) في حين أن قيمة الموارد البشرية تأخذ بالزيادة نتيجة للخبرة العملية المتراكمة التي يحصل عليها جراء العمل، (الفضل وآخرون، المصدر السابق: ١١٢).

- أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية (**Basis of the present value of future revenues**):

عالجت هذه الطريقة الخلل الحاصل بموجب التقييم على أساس الكلفة حيث أخذت بنظر الاعتبار مقدار العوائد والخدمات (Returns & services) المتوقع الحصول عليها من جراء استخدام المورد البشري، إلا أنها تتطلب دراسة وافية عن حركة المورد البشري طيلة عمره الإنتاجي وتنقلاته بين الأقسام وشعب المؤسسة ومقدار الخدمات

التي تجنيها المؤسسة من جراء عمله بكل تنظيم إداري، إلا انه يؤخذ عليها أنها لا تأخذ القيمة المضافة (Added value) التي يحققها الفرد خلال عمله مع مجموعة معينة من الافراد، أي أنها تقيس العوائد لفرد معين بصورة منفصلة (Separate) ولا تستطيع قياسها لفرد ضمن المجموعة الواحدة، كما أنها لا تأخذ بنظر الاعتبار ترك الموظف للعمل أو استقالته في عملية الاحتساب (الفضل وآخرون، ٢٠٠٢: ١١٢).

- أساس خصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل (Based on profits unusual or goodwill):

ان أول من نادى باستخدام هذه الطريقة هو (Hermanson) في عام ١٩٦٤ حيث استخدم الأرباح غير الاعتيادية التي تحققها المؤسسة في عملية تقييم المورد البشري من خلال القانون الآتي:

$$\text{تكاليف تكوين المورد البشري} \\ \hline \text{إجمالي قيمة الموجودات} = \text{قيمة الموارد البشرية}$$

تمتاز هذه الطريقة بكونها تعتمد على الأرباح غير العادية المتحققة الفعلية والزيادة الحاصلة في شهرة المحل، ولكن يعاب عليها في حالات معينة لا تكون هناك أرباح غير عادية، وان كل الأرباح هي عادية، ثم أن عملية تقسيم الأرباح (Division of profits) ما بين عادية وغير عادية مسألة ينتابها الكثير من الغموض وليست بالمسألة البسيطة. كما أن الزيادة في قيمة شهرة المحل قد لا تكون متأية من قيمة المورد البشري بل تكون من أسباب أخرى لا دخل للمورد البشري بها، وعندها سوف يكون التقييم غير واقعي وغير منطقي (الفضل وآخرون، مصدر سابق: ١١٧). وعليه فان الباحث يعتقد بسلامة هذه الطرق السابقة بالرغم من وجود بعض الجوانب السلبية التي تؤثر بدرجة كبيرة على صحة التقييم للموارد البشرية، إلا انه توصل إلى طريقة أخرى من خلال المزج بين الطرق السابقة والتي يمكن من خلالها تلافي جميع الجوانب السلبية الموجودة فيها، إذ يمكن تحديدها من خلال النقاط الآتية :

١- تحديد قيمة المورد البشري (Determine the human resource value) من خلال إنشاء سوق منافسة (Competitive market) يشترك فيها أعضاء من الجامعات الخاصة في البلد وخارجه لتحديد القيمة العادلة (Par Value) للتدريسي والأخذ بنظر الاعتبار الشهادة (Certificate) واللقب العلمي (The scientific title) والتخصص (Specialization) وبالإشتراك مع الجامعات الحكومية، على أن

يدار هذا السوق من خلال مجلس إدارة يتكون من عدد من التدريسيين يحملون اختصاص المحاسبة (Accounting) من الجامعات الحكومية والخاصة في البلد وخارجه، على أن يعطي هذا السوق قيمة عادلة للتدريسي مراعيًا أركان القياس المحاسبي التي حددها الشيرازي في كتابه (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٣٣-٦٣) المتمثلة بما يلي:

أ- القدرة على القياس (The ability to measure) والتي تمثل ما تحويه الأصول البشرية من خدمات متوقعة (Expected Services).

ب- وحدة القياس (Measuring unit) حيث من المفترض أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة (Stable and Homogeneous) حتى يكون القياس قابلاً للمقارنة والتجميع (Comparison & aggregation). لذلك فإن وحدة القياس المعتمدة هي وحدة النقد.

ج- تحديد نوع وحدة القياس الملائمة، حيث يتم الاعتماد على وحدة النقد.

د- الشخص القائم بالقياس، حيث يكون مجلس إدارة السوق هو الجهة المخولة بإجراء القياس والتعرف على نتائجه.

٢- تخصم من هذه القيمة المستخرجة من الفقرة (١) منه جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة التعليمية السنوية مثل (حصة التقاعد، النقل، السكن، التأمين الصحي).

٣- تسجيل قيد محاسبي في سجل اليومية العامة بصافي القيمة الإجمالية وفق الطريقة الآتية:

××× من ح/ المورد البشرية
××× إلى ح/ رأس المال البشري
عن تثبيت قيمة رأس المال البشري

٤- يتم تحديد جميع الكلف التي يتم إنفاقها على المورد البشري وتمييزها إلى مصاريف إيرادية ترسمل على حساب النتيجة في نهاية السنة أو نفقات رأسمالية تدمج مع حساب المورد البشري في قائمة المركز المالي .

××× من ح/ نوع المصروف

××× إلى ح/ البنك

عن تثبيت صرف المصاريف (الإيرادية) على المورد البشري

××× من ح/ الموارد البشرية

xxx الى حـ/ البنك

عن تثبيت صرف المصاريف (الرأسمالية) السنوية على المورد البشري

٥- وفي نهاية السنة تعتمد طريقة القسط الثابت للإهلاك السنوي للمورد البشري من خلال قسمة قيمة المورد البشري على عمره الافتراضي البالغ (٣٠) سنة ويتم تسجيل قيد الإهلاك بالطريقة المباشرة كما يلي :

xxx من حـ/ رأس المال البشري

xxx الى حـ/ الموارد البشرية

عن تخفيض قيمة المورد البشري بما يستحقه من قسط الهلاك السنوي

٦- يتم الترحيل للقيود الى سجل الأستاذ وترصد الحسابات ويتم غلق المصاريف الايرادية والقسط السنوي من المصاريف الرأسمالية في قائمة الدخل ويتم تنزيل رصيد الموارد البشري في جانب الموجودات في قائمة المركز المالي وحساب رأس المال البشري في جانب رأس المال في الميزانية العامة .

٧- في حالة قيام المورد البشري بترك العمل لأي سبب كان، يعامل المتبقي منه كخسارة غير منظوره من خلال تسجيل القيد الآتي :

xxx من حـ/ رأس المال الموارد البشرية

xxx الى حـ/ الموارد البشرية

عن تثبيت خسائر قيمة المورد البشري

المبحث الرابع

الجانب العملي

تم اختيار جامعة خاصة افتراضية تحوي ثلاث عشرة كلية في اختصاصات مختلفة ومتنوعة مثل (الطب، الصيدلة، طب الأسنان، الطب البيطري، التربية الرياضية، التربية الأساسية، التربية للعلوم الصرفة، العلوم، الهندسة، الزراعة، الآداب، الإدارة والاقتصاد، القانون)، وقد افترضنا ان عدد التدريسين في الجامعة لغاية عام ٢٠١٥ هم (٥٥٠) تدريسيًا موزعين وحسب الشهادات ولكافة التخصصات العلمية كما في الجدول رقم (١) الآتي:

جدول رقم (١)

ت	الشهادة	العدد
١	دكتوراه	١٥٠
٢	ماجستير	٤٠٠
	المجموع	٥٥٠

تم تقسيمهم حسب الألقاب العلمية كما في الجدول رقم (٢):

ت	الشهادة	أستاذ	أستاذ مساعد	مدرس	مدرس مساعد	المجموع
١	دكتوراه	٢٥	٤٦	٧٩	—	١٥٠
٢	ماجستير	—	—	٢٠	٣٨٠	٤٠٠
	المجموع	٢٥	٤٦	٩٩	٣٨٠	٥٥٠

وقد تم عمل سوق افتراضي أيضاً لغرض بيان القيمة العادلة (Par Value) للتدريسيين في الجامعة من خلال مشاركة أساتذة من الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة (Public and Private Universities) وعدد من الأساتذة من خارج البلد يدار من قبل مجلس إدارة (Management Board) افتراضي لهذا السوق يتكون عدد من حملة شهادة الدكتوراه (ph.D) في اختصاص المحاسبة (Accounting) في عدد من الجامعات الحكومية والخاصة لاتخاذ القرار الملائم بخصوص القيمة العادلة، وفي بحثنا هذا تم الاعتماد على القيمة العادلة للتدريسيين من خلال ما تمنحه الجامعات الخاصة داخل البلد للتدريسيين وبشكل تقريبي بعد خصم حصتهم من المساهمة في الضمان الاجتماعي، آخذين بنظر الاعتبار بعض الامتيازات المالية التي تمنح لهم كما مبين في الجدول رقم (٣) (المبالغ سنوية).

جدول رقم (٣)

ت	اللقب العلمي	المبلغ / دينار
١	أستاذ	٥٤٠٠٠٠٠٠٠
٢	أستاذ مساعد	٤٨٠٠٠٠٠٠٠
٣	مدرس	٤٢٠٠٠٠٠٠٠
٤	مدرس مساعد	٣٦٠٠٠٠٠٠٠

وعليه يمكن قياس القيمة العادلة (Par Value) للموارد البشرية وكما مبين في

الجدول رقم (٥) الآتي:

جدول رقم (٥)

ت	اللقب العلمي	العدد	القيمة العادلة للشخص الواحد/دينار	القيمة الإجمالية /دينار
١	أستاذ	٢٥	٥٤٠٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠٠٠٠
٢	أستاذ مساعد	٤٦	٤٨٠٠٠٠٠٠	٢٢٠٨٠٠٠٠٠٠٠
٣	مدرس	٩٩	٤٢٠٠٠٠٠٠	٤١٥٨٠٠٠٠٠٠٠
٤	مدرس مساعد	٣٨٠	٣٦٠٠٠٠٠٠	١٣٦٨٠٠٠٠٠٠٠٠
	المجموع			٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠٠

وعليه يتم تسجيل القيد الآتي في سجل اليومية العامة :

٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ الموارد البشرية

٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠٠ الى ح/ رأس مال الموارد البشرية

عن تسجيل قيمة الموارد البشرية في السجلات

ثم يتم تمييز المصاريف التي تم صرفها على الموارد البشرية الى نفقات رأسمالية ترسمل على عدد سنوات العمر الافتراضي للموارد البشرية والى مصاريف ايرادية يتم تحميلها على السنة المالية وتم تصنيف النفقات المصروفة على الموظفين والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية الى مصاريف رأسمالية وايرادية وكما مبين في الجدول رقم (٦):

جدول رقم (٦)

نوع المصروف	المصروف الرأسمالي	المصروف الايرادي
رواتب الموظفين		٧١٢٦٩١٧٥٢١
المكافآت التشجيعية		٢٨٠٠٠٠٠
أجور المحاضرات		٣٧٤٤٩٢٠٠٠
أجور لجان		٢٨٧٥٠٠٠
مجازين دراسياً		٥٣٤٢٤٥٧٤٧
أجور المتعاقدين		١٠٤٨٠٦٤٠٠
أجور الأعمال الإضافية		١٢٠٢٨٠٠٠
مخصصات الخطورة		٣٣٩٢٥٢٤٢٠
مخصصات استثنائية		٢٣٢٠٥١٢٥١
مخصصات منصب		٤٠٧٤٣٨٧٠٢
مخصصات خدمة جامعية		٥٦٦٦٢٤٩٣٨٥
مخصصات الموقع الجغرافي		٢٢٠٦٠٨٨٨٢
مخصصات الشهادة		٣٨٣٣٦١٦٧٣١
مخصصات حرفية		١٣٥٥١٧٩٨٤
مخصصات زوجية		٦٤٧١٧٢٦٥١

٣٢٢٤٥٤٧٨٦		مخصصات الأولاد
٩٢٨١٩٣٨١٧		مخصصات التفرغ العلمي
١٠٣٢٥٤٤٧٠٢		المساهمة في التقاعد الحكومية
٢٧٩٣٢٨٢٠	٦٥١٧٦٥٨٠	١* مخصصات ونفقات سفر
٧٠٧١٠٠٣	٢١٢١٣٠٠٩	٢* مخصصات ونفقات الإيفاد
	٣٦٢٣١٢٦	نفقات النشر
١٤٢٦٠٢٥٠		إعلام
	٤٧٦٠٠٠	الاشتراك في الصحف
٣٢٦٠٠٠٠٠٠		إيجار مباني
٢٢٤٥٠٠٠٠		إيجار مكائن ومعدات
١٤٠٧٦٠٠٠		إيجار وسائل نقل
٥٤١٣٢٧٥١		ضيافة ووفود
٢٥٠٤١٥٠٠		الاحتفالات
٨٣١٢٣٢٥٠		احور مكالمات هاتفية
١٧٠٨٦١٢٠٠		خدمات شبكة المعلومات
٢٩٠٥٠٠		الاستشارات الأخرى
	٢٣٤٩٠٦١٠	مؤتمرات وندوات
	٤٥٥٣٤٥٠٠	الطبع
١٢٦٣٠٠٠	٨٤٢٠٠٠	٣* الاشتراك في الدورات
٥٠١٥٠٥٥٠٠		تنظيف الدائرة
	٨٣٥٦٥٢٠	تعزير وترجمة وتأليف
١٥٢٦٠٠٠		احور خدمات مصرفية
٦٥٣٨٨٨٢٥٠		القرطاسية
٦٥٠٧٦٠٠٠		المطبوعات
٦٦٢١١١٠٠		الكتب
	٤٢٠٠٠	المجلات
٥١٣٧٠٠٠		احور الماء
٣٠٠١٧٧٤٠		احور الكهرباء
٣١١٢٦٣٧١١		نفقات الوقود
٢٦٢٠٠٠٠		ملابس أخرى
١١٠٠٠		مواد المكافحة
٩٧٠٠٠٠		مواد الوقاية
٥٣٨٠٢٠٠٠		اللوازم المختبرية
٤٩٠١٥٧٠٠		اللوازم الطبية
٤١٤٤٥٠٠٠		اللوازم الزراعية
٥٥٤٢٩٥٠٠		اللوازم الأخرى
٦٧١٢٤٥		الأدوية
١٦٧٢٢٥٠٠		التجهيزات الرياضية
٦٤٧٤٤٠٠٠		علف الحيوان
٧٠٣٥٠٠٠		الآلات طابعة
٢٣٩٨٨٨٨٩٤٩٩	١٦٨٧٥٤٣٤٥	المجموع

جميع الجداول من عمل الباحث .

* تقسم نفقات السفر الى نسبة (٧٠%) نفقات رأسمالية و (٣٠%) نفقات ايرادية.

* تقسم نفقات الإيفاد الى نسبة (٧٥%) نفقات رأسمالية و (٢٥%) نفقات ايرادية.

* يقسم الاشتراك في الدورات الى نسبة (٤٠%) نفقات رأسمالية و (٦٠%) نفقات ايرادية.

وعليه فان مبلغ (٢٣٩٨٨٨٨٩٤٩٩) دينار يعتبر نفقات ايرادية تحمل بها السنة المالية

(٢٠١٤) أما مبلغ (١٦٨٧٥٤٣٤٥) دينار يعتبر رأسمالية للموارد البشرية ترسل على سنوات

العمر الافتراضي للمورد البشري البالغ (٣٠) سنة.

في ٢٠١٥/١٢/٣١ يتم احتساب أقساط الإهلاك وكما يلي:

أولاً: أقساط الإهلاك لأصل الموارد وتحتسب كما يلي:

قيمة أصل الموارد البشرية

قسط الإهلاك السنوي =
عدد سنوات العمر الافتراضي

٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠

= $\frac{2139600000}{30}$ = ٧١٣٢٠٠٠٠٠٠ دينار

ثم يتم عمل قيد محاسبي كما يلي :

٧١٣٢٠٠٠٠٠٠ من ح/ رأس مال الموارد البشرية

٧١٣٢٠٠٠٠٠٠ الى ح/ الموارد البشرية

عن تنزيل قسط الإهلاك السنوي لأصل الموارد البشرية بالطريقة المباشرة

ثانياً: أقساط الإهلاك السنوي للمصاريف الرأسمالية للموارد البشرية وتحتسب كما يلي:

إجمالي المصاريف الرأسمالية للموارد البشرية

قسط الإهلاك السنوي =
العمر الافتراضي للموارد البشرية

١٦٨٧٥٤٣٤٥

= $\frac{168754345}{30}$ = ٥٦٢٥١٤٥ دينار

ثم يتم تسجيل قيد محاسبي بقسط الإهلاك وفق الطريقة غير المباشرة:

٥٦٢٥١٤٥ من ح/ قسط الإهلاك السنوي

٥٦٢٥١٤٥ الى ح/ مخصص الإهلاك السنوي

عن تثبيت قسط الإهلاك السنوي للمصاريف الرأسمالية وفق الطريقة غير المباشرة

ثم يتم غلق حساب قسط الإهلاك السنوي بحساب الدخل في نهاية السنة

٥٦٢٥١٤٥ من ح/ الدخل

٥٦٢٥١٤٥ الى ح/ قسط الإهلاك السنوي

عن غلق قسط الإهلاك السنوي للمصاريف الرأسمالية بحساب الدخل

ثالثاً : يتم ترحيل هذه القيود الى سجل الأستاذ وكما مبين أدناه :

ح/ الموارد البشرية

التاريخ	الأرصدة المدينة /دينار	البيان	التاريخ	الأرصدة الدائنة /دينار	البيان
	٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠	ح/ رأس مال الموارد البشرية	١٢/٣١	٧١٣٢٠٠٠٠٠٠	ح/ رأس مال الموارد البشرية
				٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠٠	مرحل للميزانية العامة
	٢١٥٩٦٠٠٠٠٠٠٠			٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠	

٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠٠

ح/ رأس مال الموارد البشرية

التاريخ	الأرصدة المدينة /دينار	البيان	التاريخ	الأرصدة الدائنة /دينار	البيان
١٢/٣١	٧١٣٢٠٠٠٠٠٠	ح/ الموارد البشرية	١٢/٣١	٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠	ح/ الموارد البشرية
	٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠٠	مرحل للميزانية العامة			
	٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠			٢١٣٩٦٠٠٠٠٠٠٠	

٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠٠

ح/ قسط إهلاك المصاريف الرأسمالية للموارد

البشرية

التاريخ	الأرصدة المدينة /دينار	البيان	التاريخ	الأرصدة الدائنة /دينار	البيان
١٢/٣١	٥٦٢٥١٤٥	ح/ مخصص إهلاك	١٢/٣١	٥٦٢٥١٤٥	ح/ الدخل

ح/ مخصص الإهلاك

التاريخ	الأرصدة المدينة /دينار	البيان	التاريخ	الأرصدة الدائنة /دينار	البيان
١٢/٣١	٥٦٢٥١٤٥	منقول للميزانية العامة	١٢/٣١	٥٦٢٥١٤٥	ح/ قسط الإهلاك
	٥٦٢٥١٤٥			٥٦٢٥١٤٥	

٥٦٢٥١٤٥

ثم يتم ترصيد هذه الحسابات .

ثم يتم الإفصاح عن هذه العناصر في قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/ ١٢/٣١

قائمة المركز المالي كما ٢٠١٥/١٢/٣١

٢٠١٥ المحدثة

٨٣٦٩١٠٤٢٢

١٠٣٥٢١٦٠٢

١٦٨٧٥٤٣٤٥

الموجودات

٢٠١٥ التقليدية

النقد في المصرف

٨٣٦٩١٠٤٢٢

السلف

١٠٣٥٢١٦٠٢

المصاريف الرأسمالية

يطرح مخصص الإهلاك (٥٦٢٥١٤٥)

١٦٣١٢٩٢٠٠ المصاريف الرأسمالية بالصافي

١١٠٣٥٦١٢٢٤

مجموع الموجودات

٩٤٠٤٣٣٠٢٤

الحسابات النظامية المتقابلة المدينة

٢٠٣٧٤٤٩٩٣٨٩

الموجودات الثابتة

٢٠٣٧٤٤٩٩٣٨٩

٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠

الموارد البشرية

٣٨٠٧٠٦٠٥٤

المطلوبات

الأمانات

٣٨٠٧٠٦٠٥٤

٣٦٦٢٢٧٣٢

الدائنون

٣٦٦٢٢٧٣٢

٤١٧٣٢٨٧٨٦

مجموع المطلوبات

٤١٧٣٢٨٧٨٦

٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠

رأس مال الموارد البشرية

٣٧٠٨١٤٧٢٨	جاري دائرة المحاسبة :- الرصيد في ١/١ ٣٧٠٨١٤٧٢٨
٣٠٢٨٣٢٠٥١٦٩	يضاف التمويل خلال السنة ٣٠٢٨٣٢٠٥١٦٩
٨٩٤٧٠١٦٠	تضاف الإيرادات خلال السنة ٨٩٤٧٠١٦٠
<u>(٣٠٠٥٧٢٥٧٦١٩)</u>	تنزل المصروفات خلال السنة <u>(٣٠٢٢٠٣٨٦٨١٩)</u>
<u>٦٨٦٢٣٢٤٣٨</u>	الرصيد في ١٢/٣١ <u>٥٢٣١٠٣٢٣٨</u>
<u>١١٠٣٥٦١٢٢٤</u>	مجموع المطلوبات <u>٩٤٠٤٣٢٠٢٤</u>

٢٠٣٧٤٤٩٩٣٨٩	<u>الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة</u> رأس المال (الموجودات الثابتة) ٢٠٣٧٤٤٩٩٣٨٩
٢٠٦٨٢٨٠٠٠٠٠	رأس المال (الموارد البشرية)
٨٣٦٧٦٨٢٨٠٨٠	حسابات المشاريع الاستثمارية ٨٣٦٧٦٨٢٨٠٨٠

• مناقشة الفرضيات:

إن الهدف الرئيسي من إعداد قائمة المركز المالي للمؤسسات التعليمية هو إعطاء صورته عادلة عن الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها، إلا أن هناك صعوبة كبيرة في قياس قيمة هذه الموارد البشرية وبالتالي لا يمكن الإفصاح عنها في تلك القائمة، لذلك كان لابد من الباحث أن يقترح طريقة معينة يمكن من خلالها قياس قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها متجاوزة الصعوبات والمشاكل التي وجدت في الطرق السابقة، وبذلك فإن عملية تأسيس سوق يشترك فيه عدد من أساتذة الجامعات الحكومية والخاصة في البلد وخارجه لقياس القيمة العادلة للتدريسي عند اقتنائه من قبل المؤسسة التعليمية (Par Value) يدار هذا السوق من قبل أساتذة في اختصاص المحاسبة يكون لهم قرار المصادقة على هذه القيمة ليتم تسجيلها في السجلات المالية للمؤسسات التعليمية ليتم الإفصاح عن قيمة هذه الموارد في قائمة المركز المالي، على أن يتم تثبيت قسط إهلاك لهذه الموارد بنسبة ثابتة على افتراض بقاء التدريسي طيلة خدمته الوظيفية في هذه المؤسسة والبالغة (٣٠) سنة وان يتم تسجيل قسط الإهلاك بالطريقة المباشرة وبالتالي فإن قيمة الموارد البشرية المعن عنها في قائمة المركز المالي تمثل قيمة متناقصة سنة

بعد أخرى، كما يتم تحديد النفقات المصروفة على هذه الموارد وتمييزها الى نفقات رأسمالية ونفقات ايرادية، فالنفقات الرأسمالية لا تحمل على قيمة الموارد البشرية بل تظهر في قائمة المركز المالي كفقرة مستقلة بعنوان النفقات الرأسمالية للموارد البشرية ويتم إطفؤها سنوياً على مدار ثلاثين سنة وبنسبة ثابتة أيضاً على أن يتم تسجيل إهلاكها وفق الطريقة غير المباشرة من خلال عمل مخصص لها يظهر ايضاً في قائمة المركز المالي. وبالتالي فان قائمة المركز المالي حققت الغرض الذي وجدت من اجله حيث تم تحقيق الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية من خلال قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي.

الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ويمكن حصرها بالنقاط

الآتية:

أولاً: الاستنتاجات:

- ١- محاسبة الموارد البشرية هو جزء رئيسي من نظام المعلومات المحاسبية حيث يختص بتوفير البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتجميعها وتحليلها وتبويبها وتلخيصها على شكل تقارير مالية او غير مالية.
- ٢- عملية قياس قيمة الموارد البشرية هي من الامور المهمة الذي من خلاله تستطيع الوحدة الاقتصادية التخطيط ورسم السياسات الخاصة بالتطوير والتدريب والإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي تجعل من هذه القائمة ذات جدوى وفائدة كبيرة للمهتمين.
- ٣- عملية القياس والإفصاح للموارد البشرية له تأثير كبير على القرارات التخطيطية للمؤسسة التعليمية وعلى مستوى الدولة ككل لما يشكل هذا العنصر من اهمية كبيرة على مستوى الاقتصاد القومي.
- ٤- عملية القياس والإفصاح للموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية يؤثر على قرارات الجهات ذات العلاقة التي تخص المؤسسة التعليمية مثل المصارف والضريبة وغيرها.
- ٥- عملية القياس والإفصاح للموارد البشرية يؤثر على قرارات الأطراف الخارجية المتعلقة بقرارات الاستثمار في المؤسسة التعليمية.

ثانياً: التوصيات:

ولغرض معالجة الاستنتاجات يضع الباحث مجموعة من التوصيات وكما يلي:

- ١- لابد من اعتماد أسلوب معين وطريقة مناسبة لعملية قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي لتحقيق الهدف الذي تسعى إليه عملية الحسابات الختامية.
- ٢- القياس والإفصاح عن الموارد البشرية يمكن الوحدة الاقتصادية في التخطيط ورسم السياسات الخاصة بعمليات التطوير والتدريب اضافة الى ان قائمة المركز المالي سوف تعكس الوضع المالي للمؤسسة التعليمية بصوره أكثر عدالة يساعد المهتمين من الاستفادة منها.
- ٣- عملية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية لها فوائد كبيرة على مستوى الاقتصاد القومي للبلد من حيث اتخاذ القرارات التخطيطية المناسبة وتخفيض التكاليف بالطريقة التي تحقق الغاية الأساسية من وراء انفاقها.
- ٤- عملية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية سوف تعكس الوضع المالي للمؤسسة التعليمية بصوره أكثر عدالة تستطيع من خلاله الجهات ذات العلاقة مثل المصارف والضريبة والمخطط المالي وغيرها من اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.
- ٥- عملية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة المركز المالي سوف تعكس الوضع المالي للمؤسسة التعليمية بصوره أكثر عدالة تستطيع من خلاله الجهات والأطراف الخارجية التي تنوي اتخاذ قرارات الاستثمار في هذه المؤسسات التعليمية الاستفادة منها.

قائمة المراجع:

• المراجع العربية

- ١- اسعد منشد محمد "اثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية " بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثالث، العدد السابع، ٢٠١٤.
- ٢- ابو علي، لعبيبي هاتو خلف "امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية " جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والمقدمة الى مجلس الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، ٢٠١١.
- ٣- حنان، رضوان "بدائل القياس المحاسبي المعاصر " الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠١.

- ٤- جابر، فاضل "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية واثره في القوائم المالية" بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العهد الاول، ٢٠٠٢.
- ٥- الجبوري، انتصار صابر نوري "قياس كلفة الموارد البشرية ودورها في ترشيد القرارات الادارية " بحث مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل، ٢٠٠٨.
- ٦- خضير مجيد علاوي "اثر تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية " بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، ٢٠١٣.
- ٧- الشيرازي، عباس مهدي " نظرية المحاسبة "، الطبعة الاولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠.
- ٨- فضل كمال سالم "مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية "رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة بالجامعة الاسلامية بغزة، ٢٠٠٨.
- ٩- علي محمد عبد الوهاب و سعيد يس عامر "محاسبة الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٤.
- ١٠- مؤيد الفضل وآخرون "المشاكل المحاسبية المعاصرة "دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٢.
- ١١- وليد ناجي الحياي "المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة"، دار الاكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، ٢٠٠٧.

• المراجع الاجنبية

- 1- A.A.A,"Asttement of Accounting Theory", (New York : Author ,A.A.A:1966 .
- 2- Amerrican Accounting Association AAA,"Committee on Human Resource Accounting" Accounting Review,Vol.48, No,4,Supplement,1973.
- 3- Amerrican Accounting Association AAA,"Committee on Human Resource Accounting" Accounting Review,Vol.31, No,4,Supplement,1957.

- 4- Flamholtz,E., "Human Resource Accounting ", (California, Dickson Publishing : 1973).
- 5- Flamholtz, Eric, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements :A Comment" Accounting Review, Vol.47, 1971.
- 6- Ravindra Tiwari, " Human Resource Accounting –A new Dimension", 2006
- 7- Shakir Munir ,(Human Resources Accounting Practices) .2002.
- 8- Tang Tang ," Human Resource Replacement Cost – Measures and usefulness, Cost Engineering" ,vol .9 No 1, 2005.
- 9- Wang, X, Zhang, Zm & Wang, S. (Human Capital Accounting and the System of National) , 2006 .