

إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية

بحث تطبيقي في شركة نفط ميسان

م.م. انتصار محمد جواد

م.م. إيمان سعيد عيدي

المعهد التقني /العمارة

الملخص: يتناول البحث أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول الشركة وان تحديدها وقياسها له تأثير كبير على نتائج أعمال الشركات ومركزها المالي. وقد تناول البحث ثلاث محاور يتضمن المحور الأول منهجية البحث وفي المحور الثاني استعرض البحث الأساس النظري من خلال ما متوفر من كتابات في هذا الموضوع، أما المحور الثالث فقد تناول دراسة تطبيقية في شركة نفط ميسان باعتبارها شركة إنتاجية وللعنصر البشري دور كبير وفعال في نشاطها وفي ضوء آراء مجموعة من المتخصصين تم جمعها في استبانة خصصت لهذا الغرض. تمّ التوصل إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات ذات الصلة بفرضيات البحث.

المقدمة: تعد محاسبة الموارد البشرية إحدى أدوات الإدارة التي تسهم في تحسين أداء الشركات والمؤسسات الإنتاجية لما توفره من بيانات ومعلومات هامة تساعد على تحديد المركز المالي للمؤسسة بشكل دقيق. وهي تقوم على قاعدة أن المورد البشري أصل من الأصول الهامة في الشركة وتعمل على قياس تكاليف العاملين وقيمتهم بالنسبة للشركات، وذلك عن طريق تحديد التكاليف الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية وتصنيفها إلى نفقات إيرادية ونفقات رأسمالية، بحيث يمكن استخدامها لتقييم

أثرها على زيادة إنتاجية الشركات وتحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالموارد البشرية وبالتالي لابدّ من تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لكي تقي بأغراض المحاسبة عن الموارد البشرية.

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث يتم رسملة الإنفاق على الاستثمارات في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول تحت بند الأصول في الميزانية عوضاً من اعتبارها مصاريف جارية مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة نشاط المشروع بشكل موضوعي ويقدم صورة عادلة وحقيقية عن مركزه المالي.

المحور الأول:- منهجية البحث

١- مشكلة البحث

إن اغلب الشركات العراقية لاتمتلك مقومات نظام محاسبي خاص بالموارد البشرية يتضمن قياس تكاليف الموارد البشرية وتحديد التكاليف الايرادية والرأسمالية منها، لغرض توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن الموارد البشرية في القوائم المالية لمساعدة متخذي القرار في تخطيط احتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتخصيصها على الوظائف المتاحة.

٢- أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من حاجة الشركات العراقية إلى اعتماد نظام محاسبي خاص بالموارد البشرية، لمواكبة التطور المحاسبي الحاصل في هذا المجال وبغية مساعدة المتخصصين في المستويات الإدارية على إدارة الموارد البشرية بكفاءة وفاعلية، الأمر الذي يتطلب تعديلات جوهرية في الأنظمة المحاسبية المطبقة حالياً في الشركات العراقية بما يتلاءم ومتطلبات محاسبة الموارد البشرية.

٣- هدف البحث

يهدف البحث إلى تحديد الكلف الخاصة بالموارد البشرية وكيفية قياسها وتصنيفها إلى كلف رأسمالية وكلف جارية، والإفصاح عن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية

في القوائم المالية، لما له من كبير الأثر على عدالة ومصداقية تلك القوائم، وتقديم أنموذج لتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في شركات النفط العراقية.

٤- فرضية البحث

يقوم البحث على فرضيتين أساسيتين هما :-

أ- إن الموارد البشرية أصل من الأصول الهامة في الشركة المعنية ولها قيمة اقتصادية، وبالتالي لا بد من اعتماد محاسبة الموارد البشرية.

ب- إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يتطلب تعديل وتطوير النظام المحاسبي المعتمد حالياً في شركة نفط ميسان ليلبي متطلبات المحاسبة لهذه الموارد.

٥- مجتمع وعينة البحث

بهدف اختبار فرضيتي البحث لضمان إيجاد الحلول الملائمة للمشكلة المطروحة تمت دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق في شركة نفط ميسان ليضم بين طياته المحاسبة عن الموارد البشرية، وهي شركة عامة تأسست ٢٠٠٨ م موقعها الرسمي في محافظة ميسان ولها مكاتب وفروع داخل العراق وخارجه. تهدف الشركة إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي من خلال إنتاج النفط والغاز لأغراض الاستهلاك المحلي والتصدير.

وتم الاختبار على عينة شملت العاملين في أقسام الحسابات وفي المستوى الوظيفي:-

١- مدير حسابات ٢- محاسب ٣- معاون محاسب ٤- مدقق

٦- أسلوب البحث

إن أسلوب البحث وطريقته نظرية وميدانية من خلال استمارة أعدت لهذا الغرض، حيث تم استبيان العاملين المختصين في المجال المحاسبي ومن التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية تم التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات ذات العلاقة بفرضيتي البحث.

المحور الثاني:- الإطار النظري

أولاً:- تعريف وأهداف محاسبة الموارد البشرية

تعرف المحاسبة بشكل عام" بأنها عبارة عن علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف ووظائف ومعايير يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية ويتم ذلك تجسيدا لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات وتشغيلها واستخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدم تلك المعلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات (النقيب ١٢٢-١٢٣، ٢٠٠٤) .

أما محاسبة الموارد البشرية فقد عرفت من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية بإنها " عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة " (American Accounting Association ,1973) .

و أنها " عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفراداً وجماعات في المنظمات والمجتمع ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت" (Brummet,1969) وهناك من عرفها بـ "الحقل الذي يستخدم الموارد البشرية كموجودات تحدد كلف الاستثمار فيها وكلف النفاذ ذات الصلة وتقدر وتراقب وتقارن تلك الكلف مع القيمة الاقتصادية للتنظيم البشري في المنظمة" (Herman son, 1964)

وهي أيضا" عملية تسجيل التكاليف الهامة التي تتعلق بتطويع وتدريب واستخدام العنصر البشري وإظهار الاستثمار الطويل الأمد في الموارد البشرية في الميزانية العمومية" (السلماي، ٣، ١٩٩٣)، هذه التعاريف ركزت على قياس وتسجيل قيمة الموارد البشرية وتحديد كلفها باعتبارها أصلاً من الأصول يظهر في الميزانية العمومية.

وتعرّف بشكل أوسع على أنها "عملية إعداد نظام متكامل لجميع المعلومات الإدارية الخاصة

بالموارد البشرية وتصنيفها وقياسها بمعدلات معيارية وتسجيلها وتحديد لها بصفة دورية وتقديمها

للأطراف المختصة مما يساعد تلك الأطراف على اتخاذ القرارات المناسبة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء" (Likert, 1967)،

التعريف يشير إلى الأهداف التي ينبغي على محاسبة الموارد البشرية تحقيقها لخدمة الأطراف المستفيدة مما يساعد تلك الأطراف على اتخاذ القرارات المناسبة وما يتفق مع تعريف المحاسبة بشكل عام، وجميعها تركز على أساسيات تتمثل فيما يأتي:-

١- محاسبة الموارد البشرية نظام محاسبي له مقوماته وأهدافه

٢- الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة

٣- يجب قياس وتحديد كلفة الموارد البشرية

٤- يجب رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية

٥- يجب الإفصاح عن قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية في القوائم المالية وعلى هذا الأساس تم تحديد ثلاثة أهداف رئيسة لمحاسبة الموارد البشرية :- (الهيئي، ٢٠٠٣، ٣١٥)

١- القياس: تقدير كلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.

٢- التطبيق: تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.

٣- النتائج: وتتضمن تحليل اثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات والمؤسسات

واتجاهات وسلوك العاملين.

بينما يرى آخرون أن المحاسبة عن الموارد البشرية تسعى إلى بلوغ الأهداف الآتية :- (القاضي، ١٣٦، ٢٠٠١)

١- مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد البشرية .

٢- تقديم معلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتتميتها سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد الحالية.

٣- تحفيز الإدارة على الاهتمام برأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية باعتباره أصلاً له قيمة اقتصادية للمشروع.

و يمكن القول إن المحاسبة عن الموارد البشرية تضطلع بدور مزدوج، فهي أولاً: تعد أسلوباً جديداً لإدارة الموارد البشرية في المشروعات، وذلك لأن الأفراد لهم قيمة اقتصادية ضمن الأصول والموارد التي تمثل القيمة الكلية للمشروع، كما أنها تحث المديرين والمتخصصين في الموارد البشرية على أن تكون قراراتهم مبنية على أساس تقدير التكلفة والقيمة التي يتضمنها القرار.

وثانياً: إن المحاسبة عن الموارد البشرية هي نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفاعلية.

ثانياً:- خصائص الأصول ومدى توافرها في الموارد البشرية

الأصل "هو عامل من عوامل الإنتاج" وهذا التعريف يركز على إنتاجية الأصل . وهو أيضاً "وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء" وهذا التعريف ركز على الحيازة للأصل بمعنى ملكية الأصل.

(رمضان، ٢٧٨، ٢٧٥، ١٩٩٠)

قدم مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي تعريفاً آخر للأصول وذكر "أنها تمثل موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، وهذا التعريف يدل على معيار القياس والاعتراف كما عرف المجلس الأصول "بأنها منافع اقتصادية متوقعة الحصول عليها في المستقبل وإن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي" (الشيرازي، ٢٣٤، ١٩٩٠) بما يشير إلى الخدمات المستقبلية للأصل.

لذا فإن الخصائص الرئيسة للعناصر التي توصف بأنها أصول هي:-

١- معيار الملكية

٢- معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية)

٣- معيار الخدمات المستقبلية

٤- معيار القياس أو التحديد

١- معيار الملكية

بالنسبة لمعيار الملكية هناك ثلاثة عناصر يجب توافرها حتى تصح ملكية المورد

البشري:-

أ- حيازة الأصل

الأصل يعد رصيда مدينا قابلا للترحيل إلى الفترة اللاحقة على أساس كونه يمثل حق ملكية أو قيمة تم الحصول عليه، أو نفقة أوجدت حق ملكية أو من المحتمل أن تجده مستقبلا (اريك، ١٩٩٢، ٦٤).

وعلى هذا الأساس يعتبر المورد البشري ملكا للمشروع سواء لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.

ب- الرقابة على الأصل

يقصد بالرقابة على الأصل أن تكون لدى المشروع قدرة التحكم والسيطرة على كل أو جزء من

الخدمات المستقبلية للأصل، وغالبا ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المشروع من خلال عنصر الملكية، هذه الرقابة تتبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو لمن تنازل له المالك عن الأصل (المصدر السابق).

وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها

عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجمالي والخضوع

لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد (رمضان، مصدر سابق، ٢٨٥-٢٨٦)

ج- التصرف بالأصل

للمشروع حق التصرف في موارده الاقتصادية، بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له وعدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي الاستغناء أو استبدال هذا المورد كلياً وجزئياً وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط محددة (المصدر السابق، ٢٩١).

٢- معيار المقدرة الإنتاجية (الخدمية)

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية ولاشك أن

عنصر العمل كأحد عناصر مدخلات العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع، فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى.

وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج السلع والخدمات المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة (المصدر السابق، ٢٨٦- ٢٩١)

٣- معيار الخدمات المستقبلية

ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل سابقاً من انه "عبارة عن خدمات مستقبلية" والذي يتضمن بدوره: ١- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية ٢- أن يكون للمشروع الذي يثبت الأصل في تقاريره الحق في استلام هذه المنافع ٣-

إمكانية قياس هذه المنافع. نجد أن المنافع المتحققة من استخدام الموارد البشرية هي منافع مستقبلية وتعود هذه المنافع بنتائج على المنظمة التي تمتلك الحق الشرعي في تشغيل هذه الموارد، ويتمثل الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات المحددة بين الفرد والمنظمة (الهيئي، مصدر سابق، ٣١٤).

٤- معيار القياس أو التحديد

تستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد البشري، وأي مورد لا يمكن قياس خدماته الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته كأصل، فالمفهوم التقليدي للأصول يقوم على "أنها حقوق أو خدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة التعامل بين الوحدات الاقتصادية، يتوقع الحصول منها مستقبلاً على خدمات أو منافع اقتصادية" (عبد الخالق، ١٩٩٥، ٣٥).

وبالنسبة للموارد البشرية هناك عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية، طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة الاستبدالية، طريقة الفرصة الضائعة (أريك، مصدر سابق، ٢٩٠-٢٩٣)

ويتضح مما سبق أن المعايير الواجب توافرها في الموارد الاقتصادية حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع تتوافر في الموارد البشرية. وبالتالي لابد من رسملة واستهلاك الموارد البشرية.

ثالثاً: - رسملة واستهلاك الأصول البشرية

الخدمات المتوقعة من النفقة مستقبلاً تحدد هل النفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية، فالنفقة يجب أن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية حسب الفترة التي تتحقق فيها منافعها، فإذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل من أصول المؤسسة، وفي هذه الحالة لابد من رسملة ذلك الأصل، وعليه يجب رسملة الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة كما سبق ذكره بمعنى قياس

النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية (حماده، ١٤٩، ٢٠٠٢).

قسمت النفقات الخاصة بالموارد البشرية إلى قسمين: - الأول يعامل كمصروفات جارية مثل الرواتب والأجور والمكافآت وأقساط الإطفاء كخسائر تظهر في حساب الأرباح والخسائر، والقسم الثاني يعامل كنفقات رأسمالية تؤدي إلى منافع مستقبلية، كنفقات الاستقطاب والاختبار والتعاقد والتوجيه والتعليم والتدريب والترقية وتكاليف صيانة الموارد البشرية، والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي أو مدة العقد، ويتمثل الجزء المستنفذ من هذه الكلفة بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء غير المستنفذ فيمثل الجزء المتبقي من الكلفة الأصلية الذي يظهر في قائمة المركز المالي (إلهيتي، مصدر سابق، ٣٢٠.٣١٩)

إن استهلاك الأصول البشرية إنما هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، ويمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنياً على أحد الاعتبارات الآتية:- (حمادة، مصدر سابق، ١٥٠)

- ١- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة
- ٢- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة
- ٣- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل.

رابعاً:- القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

يعرف القياس المحاسبي بشكل عام "قياس الظواهر والأحداث الوصفية والتعبير عنها بصيغ كمية . قيمية والاعتماد على وحدة قياس موحدة لكافة الموارد والعمليات

التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية داخليا وخارجيا" (النقيب، مصدر سابق، ١٨٦) ومن أهم الطرق التي تناولت قياس كلفة الموارد البشرية هي:-

١- طريقة الكلفة التاريخية

وهي التضحية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية على أساس التكلفة المدفوعة للحصول على هذه الموارد (الفضل، ١٠٥، ٢٠٠٢) وعلى وفق هذه الطريقة تعامل الموارد البشرية كبقية الأصول المادية حيث تقسم كلفة الموارد البشرية إلى قسمين:- قسم يعامل

كمصروفات جارية كالرواتب والأجور، والقسم الآخر كمصروفات رأسمالية التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصول البشرية، مثل تكاليف الاستقطاب والاختيار والتطبيع والتدريب

والتطوير وتكاليف صيانة الموارد البشرية، والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل

ويمثل الجزء المستنفذ من هذه الكلف بقسط الإطفاء السنوي والذي يظهر في كشف الإرباح والخسائر، أما الجزء غير المستنفذ فيتمثل بالجزء المتبقي من الكلفة الأصلية التي تظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منها الجزء المستنفذ (إلهيتي، مصدر سابق، ٣٢٠.٣١٩).

وبعد أن تتم رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية، يصبح من الضروري اختيار أساس معياري للإطفاء ويكون الإطفاء على أساس العمر الإنتاجي للمورد البشري على أن لايزيد عن عمر المنشأة، مع الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل (تسريح أو إنهاء خدمته مبكراً أو

وفاته) أو زيادة قيمة الأصل للإفصاح عن التكاليف الإضافية المتوقع لها أن تزيد طاقة وخدمة الأصل (حنان، ٢٢٠، ٢٠٠٣) وعلى الرغم من سهولة طريقة الكلفة التاريخية وإمكانية تطبيقها، يؤخذ عليها بأنها لا تجاري التغيرات في الأسعار وقت التضخم وتفاوت القيمة الاقتصادية للمورد البشري.

٢- طريقة التكلفة الاستبدالية

التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل تعيين وتدريب وتطوير عدد مماثل

للموارد البشرية الحاليين، بمعنى آخر ما يتم تحمله من تضحية اليوم في سبيل إحلال مورد بشري مستخدم حالياً، أي إن على المنشأة أن تتحمل كافة النفقات الواجب إنفاقها على مورد بديل

حتى يصبح قادراً على إعطاء نفس الخدمات التي يقدمها المورد الحالي في المنشأة (ادم، ١٣٣، ١٩٨٨) تقوم هذه الطريقة على أساس رسمة التكاليف التي تم أخذها بطريقة التكلفة التاريخية ولكن بالأسعار الجارية أي إن هذه الطريقة تراعي حالة التضخم، فهي بديل جيد عن القيمة الاقتصادية حيث تراعي تغيرات أسعار السوق، ويصعب استخدام هذه الطريقة كونها تتعامل مع المستقبل وتتضمن عنصر عدم التأكد، وتظهر صعوبتها في حساب كلفة الموارد البشرية كونها تخضع للكثير من التغيرات الداخلية والخارجية التي يمكن أن تجبر الفرد على ترك المنشأة في أي وقت (الهييتي، مصدر سابق، ٣٢١).

٣- طريقة الفرصة الضائعة

تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من استعمال بديل آخر، وبالنسبة للموارد البشرية فإن تكلفة الفرصة الضائعة لتخصيص شخص

في وظيفة معينة دون الأخرى، وتساعد هذه الطريقة على التوزيع الأمثل للقوى البشرية على الاستخدامات البديلة وكذلك تضع الأساس الكمي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة، أنها تهتم بالأشخاص ذوي الكفاءة العالية التي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض وهي بالتالي تعتمد على القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من استخدام الشخص

في سبيل تحديد قيمة الأصل البشري (إريك، مصدر سابق، ٢٩٣)

٤- طريقة القيمة الاقتصادية

تشتق هذه الطريقة من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المشروع في تاريخ القياس، ولأجل تحديد

قيمة المورد البشري على وفق هذه الطريقة يتم تحديد القيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها والتي يفترض أن يقدمها الأصل البشري للمشروع خلال فترة بقاءه في خدمة المشروع، وبالتالي فإن هذه الطريقة تستند على تحديد معدل العائد المتوقع من الفرد وكذلك تفترض فترة زمنية معينة يبقى خلالها الفرد في منصبه المحدد يقدم خدماته للمشروع كذلك تقدير قيمة الخدمات المتوقع الحصول عليها من الفرد خلال تلك الفترة وفي حال نقله إلى منصب آخر في المشروع فيجب إعادة حساب القيمة الاقتصادية له كذلك. إن هذه الطريقة تتجاهل إمكانية تطوير وتنمية كفاءة الفرد مع الزمن كذلك تتجاهل اعتبارات السن والاقدمية والمهارة التي قد يكون لها وزن كبير على قيمة الفرد (ادم، مصدر سابق ١١٩).

خامساً:- الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

الإفصاح المحاسبي يعني "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية (الشيرازي، مصدر سابق، ٣٢٢) إن خلو القوائم الختامية من أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية، من حيث كفايتها أو مدى تطور الكفاية من فترة إلى أخرى يشكل نقص في المعلومات لدى قراء القوائم المالية، هذا الواقع يفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للمشروعات واستخداماتها والتي تخصص لها قائمة بذاتها، وبين الجهد البشري المحرك لهذه الموارد الذي لا يخصص له أية قائمة ولا يفصح عنه في القوائم المنشورة على الرغم من أهمية تلك المعلومات عنه بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم لذلك، وفي الواقع إن مستخدمي القوائم المالية بحاجة للمعلومات حول قيمة الأصول البشرية، وكذلك هم بحاجة إلى المعلومات عن

استثمارات المشروع في الأصول البشرية وهذه المعلومات تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالاحتفاظ أو الاستغناء عنهم.

لكن هذه المعلومات غير متاحة للمستثمرين لأن القوائم المالية التقليدية لا تتضمن أية معلومات عن الموارد البشرية، هذا بالإضافة إلى أن المحاسبة التقليدية تعد الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروفات إيرادية بدلا من عدّها إنفاقا رأسماليا وهذا يعني عدم إظهار الموارد البشرية في قائمة المركز المالي للمنشأة (القاضي، مصدر سابق، ١٣٦، ١٣٧).

الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يمكن تقسيمه حسب مجموعة الحسابات التي يؤثر فيها، إن تضمن قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) الكلف الجارية التي تخص الفترة مثل الرواتب والأجور والمكافآت وأقساط الإطفاء وبالتالي فإن صافي الربح (أو الخسارة) سوف يغطي نتائج حقيقية عن أعمال المنشأة.

أما كلف الاستقطاب والتعيين والتأهيل والاختبار والتدريب الرسمي وصيانة الموارد البشرية فهي نفقات رأسمالية يجب إظهارها في الميزانية مطروحا منها اندثارها خلال العمر الإنتاجي للأصل، حيث أن الاستثمارات في الموارد البشرية تستوفي القواعد المحاسبية المطلوبة لاعتبارها أصلا من الأصول وعليه يجب أن تعامل محاسبيا معاملة الأصل في القوائم.

هناك قوائم أخرى يتم الإفصاح فيها عنها، حيث تظهر هذه القوائم مقدار الانخفاض الحاصل في القيمة الكلية نتيجة عمليات الشطب والإطفاء:- (إلهيتي، مصدر سابق، ٣٢٧).

١- قائمة ملخص الاستثمار في الموارد البشرية التي تتضمن ملخص للمبالغ المستثمرة خلال الفترة الحالية كمصروفات رأسمالية.

٢- تقرير أو قائمة مجرى الاستثمار في الموارد البشرية ، حيث تبين هذه القائمة رصيد الموارد

المتواجدة في المنشأة أول المدة والإضافات التي حدثت لهذا الرصيد خلال المدة نتيجة لعمليات رسملة الموارد البشرية (أقيام وكلف).

المحور الثالث:- الجانب التطبيقي

إن محاسبة الموارد البشرية على الرغم من أهميتها لاتزال تعاني الكثير من المشكلات في

جوانب حساب كلفة وعائد الموارد البشرية، وتعزى أسباب هذه المشاكل إلى:- (إلهيتي، مصدر سابق، ٣٢٥)

١- عدم تكامل مفهوم محاسبة الموارد البشرية
٢- تطبيق المفاهيم المحاسبية على الموارد البشرية في منظمات متباينة الخصائص.

٣- عدم اعتماد معايير موحدة لقياس الموارد البشرية
٤- صعوبة رسملة الإنفاق على الموارد البشرية
٥- تحديد طرق احتساب إقسط الإطفاء للإنفاق على الموارد البشرية
٦- عدم وجود نصوص قانونية ملزمة للتطبيق.

واستخلاصا لما تقدم اجمع الباحثون على ضرورة توفر مجموعة من المتطلبات كمقدمة لتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أهمها:-

١- تحديد إطار عام لنظام محاسبي يشمل المحاسبة عن الموارد البشرية، وإعداد سجلات تحليلية وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لكافة النفقات على الاستثمارات في الموارد البشرية.

٢. فصل عناصر التكلفة الخاصة بالموارد البشرية عن بقية عناصر التكلفة.
٣. تبويب عناصر تكاليف الموارد البشرية تبويبا وظيفياً أسوة ببقية عناصر الانتاج كما يأتي:

- الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الإنتاج
- الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات الإنتاجية

- الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات التسويقية
- الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات الإدارية والمالية
ويساعد هذا التوزيع في احتساب كلفة الإنتاج، حيث أن تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية

في مراكز الإنتاج ومراكز خدمات الإنتاج هي فقط تدخل ضمن تكلفة الإنتاج في المنشأة. أما تكاليف الاستثمارات في مراكز الخدمات التسويقية فتدخل ضمن تكلفة المبيعات، وتكلفة الاستثمارات في الموارد البشرية في المراكز الإدارية تحمل على الكلفة الكلية.

٤ - تصنيف عناصر تكلفة الموارد البشرية إلى عناصر جارية وعناصر رأسمالية. الكلف الجارية وتشمل على نفقات الرواتب والأجور والحوافز والمكافآت وأقساط الإطفاء، والكلف الرأسمالية تشمل تكاليف الاستقطاب، الاختبار، والتعيين، والتطوير، والتأهيل والتدريب والصيانة، وهذه الكلف تمتد آثارها إلى الفترات اللاحقة لإنفاقها، وبالتالي من الضروري رسملتها.

٥ - المصروفات الجارية تظهر في حساب الإرباح والخسائر، بينما الكلف غير المستنفذة تظهر في قائمة المركز المالي مطروحا منها قسط الاستهلاك.

٦ - اختيار أساس معياري لإطفاء التكاليف الرأسمالية بتخصيص هذه التكاليف للحسابات الشخصية للعاملين ويكون الإطفاء على أساس العمر المتوقع للمورد البشري على أن لايزيد عن عمر المنظمة، أو على أساس مدة العقد وقابلية العقد للتجديد .

٧- مسك حسابات تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية على مستوى المجموعات وليس على مستوى الفرد من اجل تسهيل حساب أقساط الإطفاء السنوي للموارد البشرية، ومن الأفضل تصنيف الأفراد حسب مجموعات العمل من حيث مكان العمل أو طبيعة ونوع أو أي معيار تراه المنشأة مناسباً على وفق طبيعتها وخصائصها النوعية، ثم حساب متوسط مدة خدمة المجموعة ومتوسط مدة الاستفادة المتوقعة من

تكلفة المجموعة. وفي حال وجود أفراد لا يمكن دمجهم ضمن مجموعات نظرا لطبيعة عملهم المتخصصة، يتم معالجتهم بشكل منفرد كلاً على حدة.

٨- تحديد الأصول البشرية المستبعدة في المنشأة (الأفراد الذين تركوا العمل لأسباب مختلفة كالاستقالة، المرض الدائم، الطرد) وذلك بهدف تحديد الخسائر الناجمة عن ذلك، وهذه الخسارة

تغطي من قبل الاحتياطي المشكل من أرباح المنشأة في سنوات سابقة والذي يمكن أن نسميه "احتياطي استبعاد أو إحلال الموارد البشرية" وهذه الخسارة تحمل على حساب الإرباح والخسائر للفترة.

٩. إعداد موازنة للموارد البشرية من حيث شمولها لعناصر الكلف المتوقعة مستقبلا الأيرادية منها والرأسمالية، ومقارنة تلك الكلف مع القيم الفعلية المتحققة مع ما هو وارد في الموازنة وبالتالي إحكام السيطرة والرقابة على تكاليف الموارد البشرية داخل المنظمة.

١٠- الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم الأساسية كشف الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي، وهاتان القائمتان تستخدم كأدوات تخطيطية تساعد إدارة الموارد البشرية وإدارة المنشأة في توجيه الاستثمار في الموارد البشرية بشكل أفضل، بالإضافة إلى هاتين القائمتين يتم الإفصاح في قوائم أخرى غير أساسية وهما قائمة ملخص الاستثمار وقائمة مجرى الاستثمار.

وفي ضوء المتطلبات المشار إليها أعلاه، وطبيعة عمل وأهداف شركة نفط ميسان وخصائص العاملين فيها نرتأي تطبيق أنموذج نظام محاسبة موارد بشرية على النحو الظاهر في المخطط المرفق في الملحق (١).

إذ إن النظام المحاسبي المتبع حالياً في شركة نفط ميسان على الرغم من وجود بعض القصور فيه يمكن أن يضم تحت طياته محاسبة الموارد البشرية.

كما تم إجراء بعض التعديلات والإضافات في الميزانية العمومية لتغطي متطلبات محاسبة الموارد البشرية كأصل ضمن فقرة الموجودات وتحديدًا الموجودات المعنوية بعد تنزيل الاندثار (الاستهلاك)

هناك طريقتان معتمدة لاحتساب الاندثار مناسبة للموارد البشرية وهي (العمر الإنتاجي والعقد)

يسجل الاندثار بالطريقة المباشرة أسوة بالموجودات الثابتة المعنوية وكما هو محدد بالنظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة المعنية.

إدراج فقرة الاستثمارات في الموارد البشرية (الاستقطاب، الاختبار والتعيين،

التدريب...) في الميزانية العمومية يعزز من قيمة الشركة ومركزها المالي إذ إن الأمر يؤدي إلى زيادة رأس مال الشركة وتحديدًا الاحتياطات الرأسمالية.

إدراج (الرواتب والأجور، الحوافز، المكافآت، الإطفاء، ---) من النفقات الجارية في كشف العمليات الجارية يؤدي إلى صحة نتائج أعمال الشركة (صافي ربح أو صافي خسارة)

تحليل الاستبانة:

لأجل تدعيم الجانب النظري والتطبيقي وإثبات صحة فرضيتي البحث بالاستبانة بآراء المعنيين من ذوي الاختصاص في شركة نفط ميسان موضوع الدراسة فقد تم عرض الأنموذج على مجموعة من الكوادر المحاسبية في شركة نفط ميسان واستخلاص آرائهم على ضوء ما ورد في الاستبانة المعدة خصيصاً لهذا الغرض.

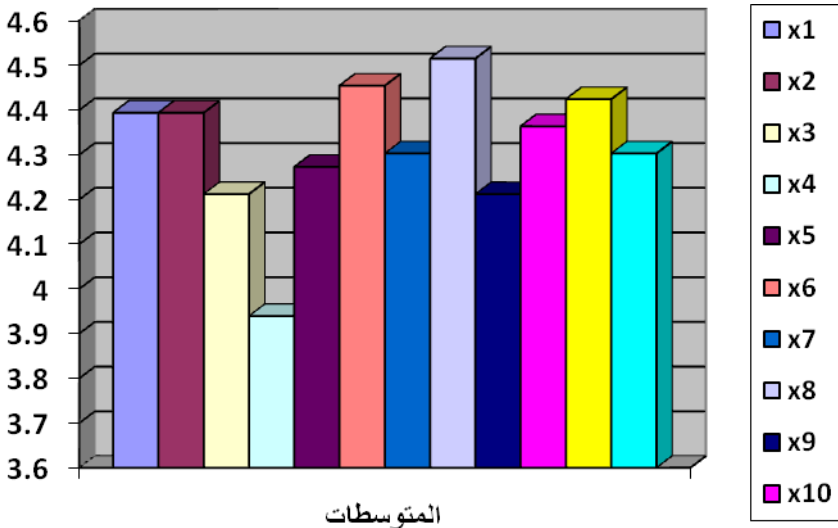
صمّمت الاستبانة المرفقة بالبحث على محورين يغطي كل محور (١٢) فقرة، وقد تناول المحور الأول توفر المستلزمات اللازمة لاعتماد نظام محاسبة موارد بشرية خاص بهذه الشركة، وذلك من خلال قياس الاتجاه العام لدى عينة البحث التي تم اختيارها عشوائياً بالموصفات التي أشرنا لها في الإطار المنهجي للبحث.

أما المحور الثاني فقد خصص لقياس واستكشاف قبول أفراد العينة للأنموذج المقدم لنظام محاسبة يتلاءم مع طبيعة أعمال الشركة وأهدافها.

تمت معالجة البيانات الواردة بالاستمارات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss 12) واعتمدنا اختبار (T) لعينة واحدة مستقلة One-Sample test. وقد جاءت النتائج بالنسبة للمحور الأول تعزز الفرضية الأولى للبحث والتي مفادها وجود المستلزمات والأرضية المناسبة لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركة المختارة، حيث نرى أن المتوسطات الحسابية (Means) للأجوبة تحوم حول القيمة (٤) بمستوى معنوية ٥% وبانحرافات معيارية مقبولة ودرجات خطأ معياري لا تتعدى ٠,٢، وهذا يعني كما يظهر من الجدول (١) والمخطط التابع أن أوطأ القيم المتوقعة لا تتخطى نزولاً إل (٣,٧٥) وهو الحد الذي ارتضاه الباحثان في ضوء ما متعارف عليه.

الجدول (١)

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	Lower value	Upper value
x1	4.3939	.70442	.12262	4.1442	4.6437
x2	4.3939	.96629	.16821	4.0513	4.7366
x3	4.2121	.69631	.12121	3.9652	4.4590
x4	3.9394	1.02894	.17912	3.5745	4.3042
x5	4.2727	.94448	.16441	3.9378	4.6076
x6	4.4545	.50565	.08802	4.2752	4.6338
x7	4.3030	.58549	.10192	4.0954	4.5106
x8	4.5152	.75503	.13143	4.2474	4.7829
x9	4.2121	.78093	.13594	3.9352	4.4890
x10	4.3636	.69903	.12168	4.1158	4.6115
x11	4.4242	.66287	.11539	4.1892	4.6593
x12	4.3030	.80951	.14092	4.0160	4.5901

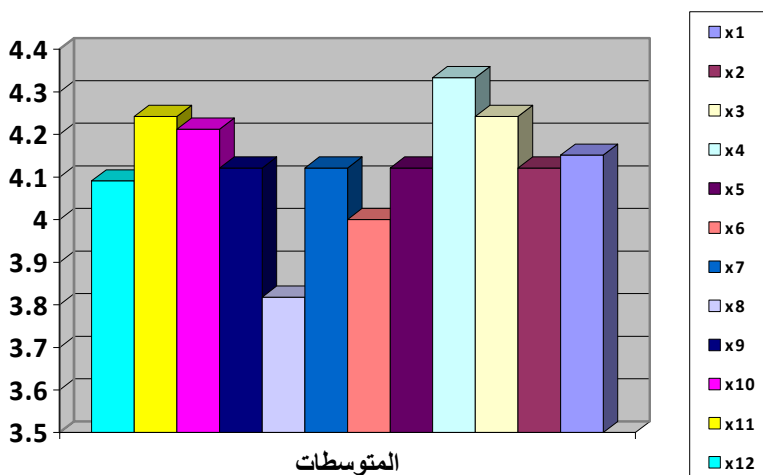


ويستثنى من ذلك، الفقرة (٤) حيث كانت أدنى قيمة محتملة لها أقل من الحد المطلوب وذلك يدل على أن هذا المستلزم لم يتحقق بالقدر الذي يفى بالغرض، مما يؤكد الحاجة إلى تصميم نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية في الشركة. أما على مستوى المحور الثاني والخاص بالفرضية الثانية، فقد جاءت النتائج لتدعم الأنموذج المقدم في معظم فقراته وبالمؤشرات المذكورة آنفاً وكما يظهر في الجدول (٢) والشكل المرافق له.

يظهر أيضاً أن الفقرتين (٦ و ٨) لم تحظيا بمعدلات موافقة منشودة، الأمر الذي يمكن أن نعزوه بالنسبة للفقرة (٦) إلى تخوف أفراد العينة من أن يؤثر ذلك على استحقاقاتهم المالية ذات الصلة بكلف التدريب والصيانة للمورد البشري، أما بخصوص الفقرة (٨) فإن وجهات النظر تختلف تجاه مبدأ الكلفة التاريخية بالنسبة للمحاسبة بشكل عام، ويبدو أن هذا الاختلاف انسحب لدى أفراد العينة على محاسبة الموارد البشرية.

الجدول (٢)

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	Lower Value	Upper Value
x1	4.1515	.83371	.14513	3.8559	4.4471
x2	4.1212	.85723	.14923	3.8173	4.4252
x3	4.2424	.83030	.14454	3.9480	4.5368
x4	4.3333	.69222	.12050	4.0879	4.5788
x5	4.1212	.81997	.14274	3.8305	4.4120
x6	4.0000	.96825	.16855	3.6567	4.3433
x7	4.1212	.96039	.16718	3.7807	4.4618
x8	3.8182	.84611	.14729	3.5182	4.1182
x9	4.1212	.92728	.16142	3.7924	4.4500
x10	4.2121	.73983	.12879	3.9498	4.4745
x11	4.2424	.66287	.11539	4.0074	4.4775
x12	4.0909	.67840	.11809	3.8504	4.3315



الاستنتاجات والتوصيات:-

من الدراسة النظرية والتطبيقية أعلاه يمكن أن نخلص إلى ما يأتي:

- ١- إن الموارد البشرية في الشركات النفطية تعد عنصراً مهماً في الإنتاج والعناصر المادية عوامل مساعدة يحركها العنصر البشري.

- ٢- إن النظام المحاسبي المتبع حاليا على الرغم من وجود بعض القصور فيه يمكن ان يضم تحت طياته محاسبة الموارد البشرية.
- ٣- تم تطبيق أنموذج لمحاسبة الموارد البشرية يحقق الانسيابية الصحيحة لمعالجة الموارد البشرية من حيث القياس والإفصاح.
- ٤- تم إجراء بعض التعديلات والإضافات في الميزانية العمومية لتغطي متطلبات محاسبة الموارد البشرية كأصل ضمن فقرة الموجودات وتحديد الموجودات المعنوية بعد تنزيل الاستهلاك.
- ٥- يحسب استهلاك الموارد البشرية على أساس العمر الإنتاجي أو مدة العقد.
- ٦- يسجل الشطب أو الاستهلاك بالطريقة المباشرة أسوة بالموجودات الثابتة المعنوية وكما هو متبع بالنظام المحاسبي الموحد المطبق بالشركة المعنية.
- ٧- إدراج فقرة الاستثمارات في الموارد البشرية في الميزانية العمومية يعزز من قيمة الشركة ومركزها المالي إذ انه يؤدي إلى زيادة رأس مال الشركة وتحديد الاحتياطات الرأسمالية
- ٨- فصل النفقات الرأسمالية في الموارد البشرية (الاستقطاب والتعيين والتأهيل والاختبار والتدريب----) من النفقات الجارية (الرواتب والاجور والمكافآت والاستهلاك) يؤدي إلى صحة نتائج أعمال الشركة (صافي الربح وصافي خسارة وواقعيته.
- ٩- استحداث مجموعة من الدفاتر والسجلات الخاصة بالموارد البشرية تحليلية وتفصيلية تشمل كل المفردات.
- ١٠- مسك قوائم إضافية مثل قائمة ملخص الاستثمار ومجرى الاستثمار للإفصاح عن الموارد البشرية.

الملاحق:

ملحق (١): أنموذج لمعالجة محاسبة الموارد البشرية ضمن الحسابات التقليدية

ملحق (٢):

الميزانية العمومية كما تظهر في ١٢/٣١ (بعد إجراء إضافات محاسبة المورد البشرية)

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبلغ /دينار
١	الموجودات	
١١	الموجودات الثابتة	
١١٨	النفقات الايراديه	
١١٨٥	المؤجلة***	
	الموجودات الثابتة المعنوية	
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	
١٤١	قروض ممنوحة طويلة الأجل	
١٥١	استثمارات مالية طويلة الأجل	
	مجموع الموجودات الثابتة	
	الموجودات المتداولة	
١٣	المخزون	
١٣٨	مخزون اعتمادات مستنديه	
١٤٢	قروض ممنوحة قصيرة	

	مجموع مصادر التمويل	
	الحسابات المتقابلة	٢٩-١٩

ملحق (٣) : ((الاستبانة))

تمثل هذه الاستبانة جزءاً من متطلبات البحث الموسوم (إمكانية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات العراقية)، ونظراً لما نجده فيكم من خبرة ومقدرة علمية وكونكم الأقدر على التعامل مع متغيرات هذه الاستبانة، كما تعد مشاركتكم ذات دور فعال في تقديم الصورة الحقيقية ذات الأثر الإيجابي في إخراج هذه الدراسة بالمستوى المطلوب... مع فائق التقدير.

(A)	مدى صلاحية النظام المحاسبي الحالي لاعتماد المحاسبة البشرية (١٢ فقرة)	اتفق تماماً	اتفق	غير متأكد	لا اتفق تماماً
١	تصميم نظام محاسبي ملائم				
٢	تعتبر الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة				
٣	يمكن قياس وتقدير كلفة الموارد البشرية				
٤	تصنيف تكاليف الموارد البشرية إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية				
٥	يجب الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية				
٦	تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بالموارد البشرية وتنميتها				
٧	المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد				
٨	إعداد البرامج التدريبية لتطوير الموارد البشرية				

					وتتميتها	
					تعد مصدر للمنافع المستقبلية	٩
					ملك للمنشأة من خلال التعاقد معه	١٠
					عنصر مهم من عناصر الإنتاج	١١
					للمنشأة حق فرض رقابة على المورد البشري	١٢
					تقييم أنموذج نظام محاسبة الموارد البشرية (١٢) (فقرة)	(B)
لا اتفاق	لا اتفاق	غير متأكد	اتفاق	اتفاق تماماً		
					نص القوانين والتشريعات اللازمة	١
					فصل التكاليف الخاصة بالموارد البشرية عن بقية التكاليف	٢
					تبويب تكاليف الموارد البشرية تبويبا وظيفيا	٣
					إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بتكاليف الموارد البشرية	٤
					الرواتب والأجور وإقساط الإطفاء تمثل كلفاً جارية	٥
					كلف التعيين والاختبار والتدريب والصيانة تمثل كلفاً رأسمالية	٦
					التكلفة التاريخية تعادل التكلفة الصالية للموارد البشرية	٧
					طريقة التكلفة التاريخية من أهم طرق قياس تكلفة الموارد البشرية	٨
					الكلف الرأسمالية يتم إطفائها على أساس العمر الانتاجي أو مدة العقد	٩
					الكلف الجارية يتم الإفصاح عنها في قائمة الأرباح والخسائر	١٠

١١	الكلف الرأسمالية يتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي مطروح منها الاستهلاك				
١٢	الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في القوائم الأساسية والإضافية				

المصادر والمراجع

العربية

- 1- النقيب، كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.
- ٢- السلماي، منال حسين، أهمية إظهار تنمية الموارد البشرية في الكشوفات المالية للمنشآت الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٣.
- ٣- إلهيتي، خالد عبيد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.
- ٤- القاضي حسين- حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.
- ٥- رمضان محمد- غنيم علي، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد ١٧، ١٩٩٠.
- ٦- الشيرازي، د. عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، ١٩٩٠.
- ٧- أريك فلامهولتز (Eric Flamhaltig)، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب د. محمد عصام الدين زايد- د. احمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٢.
- ٨- عبد الخالق أسامة، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد ٦٠، منظمة العمل العربية، ١٩٩٥.
- ٩- حمادة رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢.

- ١٠- الفضل مؤيد- علي الدوغجي -عبد الناصر نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- ١١- حنان، رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.
- ١٢- ادم، يوحنا عبد، محاسبة الموارد البشرية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، العدد ٢٨، ١٩٨٨.

الانكليزية:

- 1- American Accounting Association , Committee Report on Human Resources Accounting , Acc Review, 1973.
- 2-Brummet.R, Human Research Accounting Personal Administration, July 1969.
- 3- Herman son .Roger ,Accounting for Human Assets, Economic Research Magazine, 1964.
- 4- Likret. Renesis. a, The Human Organization :Its Management and Vale, Mc Graw Hill Book Co, 1967.