



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية  
Journal homepage:  
<http://journals.sustech.edu/>



## نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية

" دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا "

أيمن عبد الله محمد أبوبكر

جامعة أبوظبي - الإمارات العربية المتحدة - العين

### المستخلص :

هدفت الدراسة إلى وضع اطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق على جامعة دنقلا. تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحاسبة الحكومية وبمقوماتها المستندية والدفترية لاتتعامل مع الموارد البشرية إلا من ناحية تسجيل الرواتب والأجور فقط أي تعاملها كنفقات جارية، وبما أن الموارد البشرية تقوم بتقديم منافع وخدمات مستقبلية، إلا أنها تعالج ضمن مصروفات الفصل الثاني بالحسابات الختامية للجامعة. توصلت الدراسة للنتائج التالية: ان الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن الحسابات الختامية المنشورة ، حيث يتم معالجة تكاليف تدريب الموارد البشرية ضمن مصروفات الفصل الثاني بجامعة دنقلا ، ومن اهم التوصيات :ضرورة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بادخال وتبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية داخل الجامعة عن طريق التطبيق التدريجي والاستفادة من خبرات ونجاحات الجامعات المحلية والعالمية الرائدة في هذا المجال،ايضا لا بد ان تتبع الجامعة المبادئ العلمية للمحاسبة والصادرة من (GAAB) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في نهاية كل عام مالي .

### ABSTRACT:

The study aimed at proposing a framework for the application of human resource accounting system at Dongola University. The study problem stems from the fact that government accounting with its records and documentary ingredients only deals with human resource in aspect of salary and wages recording, and considered it as current expenses. Although, human resources render more future benefits and services, however, it was treated within the second chapter of the University final accounts. The study main findings indicated that the university does not show any information about the costs of human resources as an assets within the final published accounts; also, the costs of human resources training had been treated within the expenses of the second chapter at the University of Dongola. The study main recommendations call for more attention to be given for human resources accounting through insertion and gradual adoption of an accounting system, for human resources at the University; as well as to benefit from experiences and success of local and international Universities in this field. Moreover, the university should follow the scientific principles of accounting issued by (GAAB) with respect to the accounting treatment for the cost of human resources at the end of each fiscal year.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الحكومية ، الموارد البشرية ، الجامعات السودانية .

#### المقدمة:

يُعد موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينيات من القرن الماضي وذلك للتعرف على أهمية الموارد البشرية في كافة الوحدات نتيجة ظهور الطلب المتزايد على خدمات الأفراد الذين يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، وبالتالي تركز الإهتمام على رأس المال البشرى أكثر منه على رأس المال المادي. يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الى وضع اطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بجامعة دنقلا والتعرف على كيفية معالجة تكلفة الموارد البشرية في الحسابات الختامية لجامعة دنقلا كجهة محل الدراسة باعتبارها واحدة من الجامعات السودانية المنضوية تحت مظلة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي حيث تلعب جامعة دنقلا دوراً بارزاً في تنمية وتطوير مواردها البشرية ويظهر ذلك بصورة واضحة من ابتعاثها لهيئة التدريس وتدريب الموظفين من أجل الحصول على الشهادات والخبرات على أن يعود هؤلاء من الابتعاث وفترات التدريب ويعملوا بالجامعة ضعف قيد فترة الابتعاث والتدريب، لذلك يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الى التعرف على الأثار المترتبة على تطبيق جامعة دنقلا للأسس والمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الموارد البشرية والأثر المترتب من ذلك على كفاءة الأداء.

#### مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1/ هل توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة الحسابات الختامية للجامعة.؟
- 2/ هل المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة ؟

#### أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- 1/ إختبار العلاقة بين تكلفة الموارد البشرية والمعالجة المحاسبية لها بالحسابات الختامية داخل الجامعة.
- 2/ إبراز الدور الذي يمكن ان تلعبه الجامعة في هذا الموضوع .
- 3/ الخروج بعدد من النتائج والتوصيات والتي تساعد ادارة الجامعة في هذا الموضوع.

#### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الاضافات المتوقعة تقديمها على المستوى العلمي والمستوى التطبيقي حيث يتوقع التوصل من نتائج الدراسة الى تقديم الخلفية العلمية لهذا الموضوع، كذلك التعرف على مدى نجاح جامعة دنقلا في تحقيق أهدافها الاستراتيجية عن طريق تنمية الموارد البشرية وتطويرها باعتبارها واحدة من الجامعات الرائدة في السودان.

#### فرضيات الدراسة:

تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

- 1/ توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة الحسابات الختامية للجامعة.
- 2/ المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة لا تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة .

**منهج الدراسة:**

تستخدم الدراسة المناهج العلمية التالية:

- 1/ المنهج التاريخي: ومن خلاله يقوم الباحث باستعراض الدراسات السابقة حول هذا الموضوع.
  - 2/ المنهج الاستنباطي: لتحديد ابعاد المشكلة.
  - 3/ المنهج الاستقرائي: لإختبار فرضيات الدراسة.
  - 4/ المنهج الوصفي التحليلي: ومن خلاله يقوم الباحث بعرض اجراءات الدراسة الميدانية.
- أدوات وأساليب الدراسة:**

تعتمد الدراسة في حصولها على المعلومات والبيانات من المصادر الأولية بإستخدام أداة الإستبيان والمقابلة والملاحظة، اضافة للمصادر الثانوية والمتمثلة في الكتب والمراجع والدوريات والبيانات واللوائح والقوانين المنشورة والمعمول بها في الجامعة.

**مجتمع الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة في جامعة دنقلا باعتبارها واحدة من الجامعات المنضوية تحت مظلة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، حيث سيتم إختيار أعضاء هيئة التدريس والموظفين بالجامعة ذوي الصلة بموضوع الدراسة بإعتبارهم بمثابة عينة داخل مجتمع الدراسة وذلك للإدلاء بوجهة نظرهم حول هذا الموضوع.

**هيكل الدراسة :**

لخدمة أهداف الدراسة فقد تم تقسيمها إلى:

1/ الدراسات السابقة.

2/ الإطار النظري للدراسة.

3/ الدراسة الميدانية.

**الدراسات السابقة:**

لخدمة اغراض الدراسة تم إستعراض بعض الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة على النحو الآتي:

**دراسة: عاطف محمد عواد العوام، (1986م):**

جاءت الدراسة بعنوان (إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية لتحقيق الإستغلال الأمثل) وذلك باجراء دراسة ميدانية من خلال قائمة إستقصاء تم إعدادها لهذا الدراسة وقد تم توجيه هذه القائمة الى بعض المحاسبين العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات وبعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ومصحة الضرائب وشركات القطاع العام في جمهورية مصر العربية. (عاطف محمد عواد العوام، 1986م).

قدمت الدراسة عرضاً أوضحت فيه أن المشكلة الأساسية أنه لم يستقر الرأي فيما يتعلق بتقييم الموارد البشرية، هل يتم على أساس التكلفة التاريخية أم يتم التقييم من خلال الانتاجية وقد قدمت هذه الدراسة نموذج يقوم على النظر الى التقييم من خلال الانتاجية.

**تمثلت فروض الدراسة في الآتي:**

- 1/ إن الموارد البشرية لها أهمية كبيرة سواء على مستوى الدولة أو على مستوى المنشأة بل انها تفوق في أهميتها الموارد المادية.

2/ إرتفاع الكفاءة الانتاجية للعنصر البشرى مؤشر يدل على الاستفادة من الموارد البشرية المتاحة وتقليل الضياع أو الفقد منها.

3/ الإهتمام بالموارد البشرية يؤدي الى زيادة انتاجيتها وبالتالي ارتفاع مستوى الأجور والرفاهية على مستوى الدولة.

4/ الدول التى تعاني من قلة الموارد المادية يجب أن تكون أكثر حرصاً من غيرها على رفع الكفاءة الانتاجية للعنصر البشرى الذى يتعامل مع هذه الموارد.

**لقد هدفت الدراسة إلى إستطلاع رأي هؤلاء المحاسبين فيما يتعلق بالنقاط التالية:**

1/ تحديد مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية فى جمهورية مصر العربية.

2/ تحديد الأسس العملية لتطبيق أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية.

3/ تحديد أهم الأسباب التى تؤدي الى انخفاض انتاجية العاملين.

**أهم النتائج التى توصلت إليها الدراسة:**

1/ إن المقاييس الكمية التى تم التوصل إليها لترشيد القرارات بصفة عامة لا تكفى وحدها كأساس لاتخاذ القرار ولكن هناك عوامل غير كمية مثل علاقة المنشأة بالعاملين أو علاقة العاملين ببعضهم قد يكون لها تأثير فى اتخاذ القرار الفعلي.

2/ أهمية إنتشار أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية يفتح مجالات جديدة للدراسات المحاسبية ويساهم فى تطوير دور المحاسب فى المنشأة بحيث لا يقتصر ذلك على الموارد المادية للمنشأة.

يُلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تتناول كيفية تقييم الموارد البشرية، هل يتم على اساس التكلفة التاريخية أم الجارية؟ وذلك بغرض الاستغلال الامثل، حيث يتفق معه الباحث حول تقييم المورد البشرى ويختلف معه فى تناوله للمعالجة المحاسبية الاساسية للموارد البشرية وهى كيفية اظهارها بالقوائم المالية وذلك بالتطبيق على جامعة دنقلا.

**دراسة : ابراهيم فتوح، (2000م):**

تناولت الدراسة (مشكلات الاعتراف والقياس فى المحاسبة عن الموارد البشرية) وهى دراسة تطبيقية على جامعة تشرين، حيث قام الباحث بصياغة مشكلة الدراسة فى أنه " ليس هناك اى تسجيل للموارد البشرية كقيمة بالنسبة للمشروع وبالتالي هناك فشل فى اعتبار رأس المال الانسانى أصلاً " . (ابراهيم فتوح ، مايو 2000م)

**حيث تمثلت فروض الدراسة فى الآتي:**

1/ الموارد البشرية تمتلك قدرة تقديم الخدمات الاقتصادية فى المستقبل وبالتالي يجب ادراجها ضمن أصول المنشأة.

2/ المخرجات المالية المتعلقة بالموارد البشرية هى فى طبيعتها اقتصادية ويجب اخضاعها للقياس المالي.

3/ إن قيمة الأصول الانسانية تتأثر بالنمط القيادى للإدارة.

4/ هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية بالنسبة للإدارة.

5/ هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية فى المنشآت التى تعتمد بشكل كبير على العقل البشرى المتميز والمبدع.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:

1/ توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة.

2/ جذب انتباه الادارة الى اهمية الموارد البشرية.

3/ مساعدة الادارة فى قياس تكلفة الموارد البشرية وتقييمها وتطويرها.

أهم النتائج التى توصلت إليها الدراسة:

1/ تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية المتخصصين فى الموارد البشرية على ادارة الموارد البشرية المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية.

2/ تقدم المحاسبة عن الموارد البشرية المقاييس المالية لكل من التكلفة والقيمة للبشر داخل المنظمة، وتستخدم هذه المقاييس فى العديد من الاغراض الادارية.

يُلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت مشكلات الاعتراف والقياس فى المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث يتفق معه الباحث فى مكان التطبيق باعتباره تم على جامعة حكومية ويختلف معه فى الجهة باعتبار الجامعة فى الأردن.

الإطار النظري للدراسة:

نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية:

منذ الستينات نشطت البحوث والتجارب فى محاولة لوضع نظرية وطرق للمحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنشأة، وكان ذلك نتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الكبير والمهم الذي يلعبه كل من الأصول البشرية ورأس المال البشرى فى الاقتصاد الآن. وفى ظل الاقتصاد الزراعى وحتى الصناعى وحينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشرى أقل مما هى عليها الآن، فان النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر، ولا بالاستثمارات فى البشر باعتبارها أصولاً، ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشرى للمنشأة الفردية، وللإقتصاد ككل، نشطت البحوث والدراسات التى تهدف الى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات فى البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عُرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية.

أسباب ظهور محاسبة الموارد البشرية:

هنالك بعض الأسباب التى ساعدت على ظهور محاسبة الموارد البشرية هذه الأسباب تمثلت فى الآتى :  
(حامد عبد المعطى شعبان، 1986م).

(أ) الاهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور مايسمى بالمحاسبة الاجتماعية.

(ب) الاهتمام بالتدريب كاحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشري.

(ج) ظهور مايسمى بالمهارات العالية.

مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية:

المفهوم الأول: محاسبة الموارد البشرية هي " محاسبة الأجور التى تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجره أو راتب العامل" (عباس مهدى الشيرازى ، 1990م) .  
يركز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشري من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة .

**المفهوم الثاني:** تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، و امداد الوحدات الادارية المعنية بالمعلومات " . (على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، 1984م).  
**المفهوم الثالث:** هي " عملية قياس واعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة او خارجها" (Sidney Davidson and Roman L. weil,1978).

من المفاهيم السابقة يرى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية هي " المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة واداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الاعمال التي تنشط فيها "، والجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو " قيمة المورد البشري بعد تطويره اضافة الى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب تجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية " . (الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 1995م).  
**أهداف محاسبة الموارد البشرية:**

بصفة عامة يمكن القول إن تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف الى تحقيق كل أو بعض الاهداف الاتية : (حسين القاضي، مأمون حمدان، 2001م).  
 1/ توفير الاطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.  
 2/ تقديم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية.  
 3/ تحفز الادارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية.  
**أهمية محاسبة الموارد البشرية:**

يمكن تحديد أهمية العنصر الانساني للمنشأة اذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمنشأة اذا اختفى العنصر الانساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الاشارة اليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الانساني للمنشأة، نذكر منها بعض الأمثلة:  
 1/ العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشأة هم البشر الذين يتولون أعمال الادارة.  
 2/ العنصر الانساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الامريكية عام 1986م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" فقد 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 اعلان خبر الإستقالة.  
 3/ أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أجريت على عينة من 91 طالباً بالدراسات العليا " قسم التمويل " باحدى الجامعات الامريكية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الانساني واهتمامها به.

على ضوء ما ذكر هناك مجموعة من العوامل التي يرجع اليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، وهي :  
 1/ اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الاساسية لمعظم المنشآت وخاصة المنشآت الخدمية.

2/ مع زيادة التقدم الفنى زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التى تزيد من قيمة رأس المال البشرى، بالإضافة الى قيام بعض المنظمات بالانفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والادارية ومهارات العاملين إيماناً منها بأن العائد من هذه الإستثمارات يتمثل فى منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد . (هشام حسبو، 1980م).

**المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية:**  
تتمثل في الآتي:

### 1/ مبدأ الإستمرارية والدورية:

تمثل الموارد البشرية عنصر الإستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة انتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعتها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

### 2/ مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

تعتبر تكلفة العنصر البشرى المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتنميته، تعتبر مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها فى الجانب الدائن الإيرادات الانتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما اضافته تلك النفقات الى معدل الانتاج.

### 3/ مبدأ الإفصاح والعلانية:

فى المحاسبة التقليدية لا يتم الاشارة الى العنصر البشرى الا فى قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفى قائمة المركز المالى (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصوراً فى الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار فى الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالى ليعطى مؤشراً للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الادارة وتوضح التغير فى هيكل القوى العاملة .

### 4/ مبدأ الموضوعية:

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشرى وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن اضافة بيانات أقل موضوعية ولكن اكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي الى تطور علم المحاسبة.

### 5/ مبدأ الأهمية النسبية:

إن التكاليف المنفقة لإكتساب العنصر البشرى هى تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي الى وجوب رسملتها وإظهارها فى قائمة المركز المالى . (سامى عبد المعروف عبد الرحيم، 1986م).

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترتقى الى حد القبول العام فى ظل تلك المبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً.

### المشاكل المحاسبية للاصول البشرية:

متى ما أخذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة، يواجه المحاسب بخمسة مشاكل أساسية يجب عليه ان يقوم بحلها، هذه المشاكل تتمثل فى الآتى : ( اريك فلامهولز، 1992م).

- 1/ ماهى التكاليف الواجب رسملتها كأصول؟
- 2/ كيف يمكن استنفاد هذه التكلفة؟
- 3/ ماهى الظروف التى تدعو الى استبعاد أو شطب هذه الأصول؟
- 4/ كيف يمكن عرض هذه البيانات ضمن القوائم المالية المنشورة؟
- 5/ كيف يمكن تحاشي احتمال استخدام الادارة للمحاسبة عن الموارد البشرية كوسيلة للتلاعب فى رقم صافى الربح؟

فيما يلى يتناول الباحث تلك المشاكل بشئ من التفصيل :

#### أولاً : رسملة تكلفة الموارد البشرية:

المعيار الرئيسى للفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة فى المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصروف فى الفترة التى تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق او تفيد عدة سنوات فانها يجب أن تعالج كأصل، فعلى سبيل المثال عام 1970م صدر بالتقرير السنوى لشركة " الكرونيك سيستم Data System " الميزانية العمومية للشركة مشتملة على بند خاص عن تكلفة نظم تدريب المهندسين ضمن برنامج التدريب للشركة، وقد أُعتبر هذا البند أصلاً لأنه يتوقع منه أن يقدم خدمات للمنشأة فى فترات مالية مستقبلية .

#### ثانياً : استنفاد الموارد البشرية :

متى ماتم رسملة الأصول البشرية وأُعتبرت أصلاً فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التى سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وبالنسبة للأصول الملموسة مثل الآلات والمعدات فإن هذه العملية تسمى بالإهلاك Depreciation، أما بالنسبة للأصول غير الملموسة التى تسمى بالأصول المعنوية فان هذه العملية تُعرف باسم الاستنفاد Amortization، وهذه التسمية التى تستخدم فى المحاسبة عن الموارد البشرية. الهدف الرئيسى من استنفاد الأصول البشرية هي مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التى تم الحصول عليها منه، وهذه العملية فى المحاسبة التقليدية تسمى " مقابلة الإيرادات بالمصروفات " (مبدأ المقابلة)، وبالنسبة للأصول البشرية فإن المقصود هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة المتوقعة لخدمات هذا الأصل التى يجب تقديرها .

مما لاشك فيه إن بعض الأصول البشرية لها خدمة تعادل فترة بقاء الشخص فى خدمة المنشأة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدماتها تعادل مدة بقاء الفرد فى وظيفة معينة فى المنشأة، ومجموعة ثالثة تعادل مدة بقاء التكنولوجيا التى يجيئونها، بمعنى اذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشرى تستنفد بالكامل. فعلى سبيل المثال تكلفة تدريب مهندس للعمل فى الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة اذا انتقل الى العمل بإدارة التسويق . ( اريك فلامهولز، 1992م).

#### ثالثاً : تسوية حسابات الأصول البشرية :

بالرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية الى مصروف، فإنه قد توجد بعض الظروف التى تؤدى الى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول، ومن الامثلة على ذلك هو استبعاد او شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل او التغيير فى تقديرات العمر الانتاجى للاصل البشرى، ويحدث دوران العمل إما اختيارياً، او بالإستغناء، أو بالفصل وغير ذلك، وفى أى من هذه الحالات فان قيمة الرصيد غير

المستنفذ للأصل البشري تعامل كأنها خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر الانتاجي التقديري للأصل البشري نتيجة لعدد عوامل، تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي الى قصر العمر الانتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغيير مادي يؤثر على العمر الانتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية " تعديل" قيمته، وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية قيمة الأصول الأخرى.

#### رابعاً : عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية:

من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليسوا مملوكين للمنشأة، وبالرغم من أن بعض المنشآت تلزم العاملين فيها بعقود تقيد حركتهم، مثل النوادي الرياضية حيث يصبح من حق تلك المنشآت شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد، ومع ذلك فلا زال الأفراد لديهم حرية نسبية في ترك المنشأة بدون موافقتها في معظم الحالات، ومن ثم فما زالت هناك حالة من عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للبشر.

على ضوء ما ذكر فإن السؤال المحاسبي الذي يُثار الآن هو: كيف يمكن اخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة ؟ هذه المشكلة يمكن حلها عن طريق تكوين مخصص بتكلفة معدل الدورات المتوقع في مقابل اجمالي الاستثمار في الأصول البشرية.

#### خامساً : التلاعب في المكاسب:

تعتبر النقطة الاخيرة والخاصة بمشاكل عرض البيانات الخاصة بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة هي مشكلة احتمالات اتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية كذريعة للإدارة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل، فهناك من المحاسبين من يعتقد بضرورة تحويل الأصول غير الملموسة مثل الموارد البشرية الى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منها، وذلك نظراً لزيادة حالات عدم التأكد حول امكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية وأن رسملتها ليس إلا نوعاً من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الاستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة على حدة ففي بعض الظروف قد لا يكون مفيداً رسملة بعض تكاليف الموارد البشرية نظراً لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة، ولكن هذه الحالات تعتبر حالات استثنائية ولا يمكن اعتبارها قاعدة عامة .

#### تكلفة الموارد البشرية:

مما ذكر فإن مفهوم تكلفة الموارد البشرية نجده يُشتق من المفهوم العام للتكلفة حيث يقصد به " تكلفة الموارد الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم " . (رضوان حلوة حنان، 2001م).

إن تكلفة الموارد البشرية، كغيرها من تكاليف الأصول الأخرى، تخضع لمفهوم استنفاد التكلفة، حيث أن التكلفة الغير مستنفذة تمثل أصولاً يتوقع أن تحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية، وتكلفة مستنفذة حققت خدمات للمنشأة وتمثل مصروفات خلال الفترة، ويمكن أن تكون التكلفة مدفوعة أو تكلفة فرصة بديلة أو تكون مباشرة أو غير مباشرة .

**القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية:**

ان النظر الى الموارد البشرية على انها بند من بنود الموجودات، قد ترتب عليه استحداث العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية والافصاح بشكل كمي في الكشوفات المالية . على ضوء ذلك فان الطرق التي بصدد تقييم الأصول البشرية تنقسم الى الآتى: (مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، على الدوغجي، 2002م).

**المجموعة الأولى :**

1/ طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية .

2/ طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال).

**أولاً : طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية:**

إن انصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الانسانية على أساس التكلفة التاريخية أنه لا بد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتى: (على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، 1984م).

**1/ تكلفة الحصول على البشر:**

تشير هذه التكلفة الى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، وهي تشمل على كل من التكلفة المباشرة للاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتوظيف ، وكذلك مجموعة معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقى والندب من داخل المنشأة .

فيما يلي نتناول تلك التكاليف بشئ من التفصيل : ( اريك فلامهولز، 1992م).

ا/ **تكلفة الإستقطاب:** هي تكلفة اجتذاب اعضاء جدد محتملين للمنشأة، والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الاعلانات واتعاب هيئات الترخيم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقالات، وايضا المصاريف الادارية المتعلقة بهذه الأعمال، ويمكن أن تكون هناك عناصر تكاليف أخرى ذات أهمية يجدر فصلها في بنود مستقلة بخلاف ما سبق ذكره، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المنشأة والوظائف نفسها .

لعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب، هو كيف يمكن معالجة تكاليف متعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمنشأة، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط، بمعنى أنه يمكن اعادة تحميل هذه التكاليف كلها على الأشخاص اللذين تم تعيينهم.

ب/ **تكلفة الاختيار:** تتحمل المنشأة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب ان يمنح الوظيفة، وهي تشمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة لاجراء عملية الإختيار، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة " المقابلات " وتكلفة الاختبارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب شغلها.

ج/ **تكلفة التوظيف والتسكين:** تتحمل المنشأة تكلفة التوظيف أو " التعيين " في سبيل ادخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضعه في الوظيفة الشاغرة وتشتمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والانتقال الى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.

اما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الادارية والتي تتحملها المنشأة في سبيل وضع الفرد الذى تم توظيفه في وظيفته، ومن الناحية العملية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلى ذلك لأن لها هدف أساسى هو تعيين وتسكين الفرد، أى تؤخذ كلها معاً ويحمل بها الفرد الذى تم تعيينه، ويختلف حجم هذه التكاليف من منشأة لآخرى بحسب المستوى الوظيفى التنظيمى للوظيفة التى سيتم التعيين عليها .

## 2/ تكاليف التأهيل والتدريب:

تتمثل هذه التكاليف فى التضحية التى يجب أن تحدث حتى يمكن نقل الفرد من مستوى أداء معين الى مستوى أكثر مهارة وتشمل هذه التكاليف الآتى: ( الهادى آدم محمد ابراهيم، 2006م).

ا/ تكاليف تعريف الفرد بالمنشأة.

ب/ مرتبات المديرين وأجورهم.

ج/ تكاليف الانتقال والمواد المستخدمة.

كذلك تشتمل تكاليف التأهيل والتدريب على تكاليف الخارجية والداخلية اثناء العمل.

مما ذكر فإن لاستخدام مقياس التكلفة التاريخية حدوداً عدة أهمها: (رضوان حلوة حنان، 2001م).

ا/ لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للاصل البشرى.

ب/ إن أى زيادة فى قيمة الأصل أو اطفاء له قد يكون ذاتياً " غير موضوعي " ولا يظهر أية علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض الانتاجية للاصول البشرية.

ج/ لا تؤدى طريقة التكلفة التاريخية الى قيم قابلة للمقارنة، بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد الى فرد داخل المنشأة الواحدة.

## ثانياً: طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال):

تكلفة الإستبدال هي " تقدير التكلفة التى ستتحملها المنشأة لاحلال موارد بشرية جديدة بدلاً من مواردها الحالية " .

على ضوء ذلك يمكن تقسيم تكلفة الإستبدال إلى نوعين كالآتى:

## 1/ تكلفة الإستبدال الوظيفى:

إن تكلفة الاستبدال الوظيفى هي " التضحية بالموارد الاقتصادية التى ستتحملها المنشأة فى سبيل إحلال شخص محل شخص اخر يشغل وظيفة معينة فى التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة " .

تتضمن تكلفة الاستبدال الوظيفى الآتى:

أ/ تكلفة الحصول.

ب/ تكاليف التأهيل والتدريب.

ج/ تكلفة ترك العمل أو الانفصال.

تكلفة ترك الخدمة هي " التكلفة التى تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين بشغل وظيفة معينة بترك العمل لاي سبب سواء بالاستقالة، أو الوفاة أو الاصابة التى تقعه عن العمل وما الى ذلك، وهذه التكلفة يمكن أن تشتمل على عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة " . ( اريك فلامهولز ، 1992م).

**2/ تكلفة الاستبدال الشخصي:**

إن تكلفة الاستبدال الشخصي هي " تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المنشأة في سبيل احلال شخص محل اخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي".  
إن الميزة الأساسية لطريقة تكلفة الاستبدال هي أنها تمثل بديلاً جيداً عن القيمة الاقتصادية للأصل، بمعنى أنها تراعى وبصورة جوهرية اعتبارات السوق عند تحديد ارقامها النهائية . ان مثل تلك الأرقام النهائية تهدف من حيث الجوهر بأن تكون معادلة لمفهوم القيمة الاقتصادية للشخص بالنسبة للمنظمة .  
إن لإستخدام تكلفة الاستبدال حدوداً عدة أهمها :

- 1/ ان قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة الاستبدال المخصصة .
- 2/ قد لا تتوفر لأصل بشري معين تكلفة استبدال معادلة .
- 3/ تعد أقل موضوعية من الطريقة السابقة بسبب اعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي والتخمين في تحديد قيمة الموارد البشرية، وذلك نظراً لعدم وجود سوق متخصص للموارد البشرية يحدد أسعار استبدالها .  
(رضوان حلوة حنان، 2001م).

**المعالجة المحاسبية للموارد البشرية :**

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشرية، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري. على ضوء ذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي: (وليد ناجي الحيايى، 2004م).

- 1/ مصاريف الاعلان للحصول على المورد البشري .
- 2/ مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات .
- 3/ مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات .

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الانتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة، وبالتالي فإن :

$$\text{قسط اطفاء المورد البشري} = \text{تكلفة الاصل البشري}$$

العمر الانتاجي للأصل البشري

على ضوء ذلك فإن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشري يمكن تناولها في الآتي:

**1/ تكلفة الحصول على المورد البشري:**

**القيود:**

××× من حـ/ الموارد البشرية

××× الى حـ/ النقدية

**2/ اطفاء المورد البشري :**

**القيود :**

××× من حـ/ قسط اطفاء المورد البشري

××× الى حـ/ المورد البشري

نجد هنا انه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لان قدرته الانتاجية محددة بموجب عقد العمل .

### 3/ الإستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

- مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال او البيع - القيمة الدفترية للاصل البشري.

- القيمة الدفترية للاصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي.

القيود : ××× من حـ/ النقدية

الى مذكورين :

××× حـ/ الموارد البشرية

××× حـ/ مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

أو من مذكورين :

××× حـ/ النقدية

××× حـ/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

الى حـ/ الموارد البشرية

### 4/ وفاة المورد البشري:

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للاصل البشري على النحو التالي:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي

القيود:

××× من حـ/ خسائر الموارد البشرية

××× الى حـ/ الموارد البشرية

مما سبق يرى الباحث أن المعالجة المحاسبية للمورد البشري تتم بعد رسملة كافة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري كما يرى بأن المشكلة الأساسية التي يمكن أن تواجه المحاسب هي كيفية تحديد قسط الاطفاء السنوي لأن ذلك يكون مربوط بعمر المورد البشري حيث لا يستطيع اي فرد ان يحدد عمر انسان فالاعمار بيد الله وحده، لذلك يمكن فقط للمحاسب ان يحدد قسط الاطفاء بنهاية العقد اذا ظل المورد البشري على قيد الحياة بالمشاة وفي حالة الوفاة قبل نهاية العقد يتم تحديد الخسائر، أما في حالة اكمال العقد فيقوم المحاسب بتحديد ما اذا كان هذا المورد البشري قد حقق أرباح للمشاة أم لا.

الدراسة الميدانية:

### نشأة وتطور جامعة دنقلا:

لقد نشأت جامعة دنقلا في العام 1993م - 1994م بالكليات الثلاثة القائمة آنذاك والتي أصبحت داخل الولاية الشمالية الجديدة، وهي كلية العلوم الزراعية بدنقلا وكلية الاثار والتراث بكريمة وكلية علوم الارض والتعدين بوادي حلفا، وقد كانت هذه الكليات في مباني مؤقتة عبارة عن مدارس واستراحات وان كان قد تم التصديق لكل كلية بمساحات واسعة من الأرض في تلك المواقع كمقر دائم لها، ومن أهم تلك المساحات ما تم تخصيصها لكلية العلوم الزراعية تلك المساحة الشاسعة التي تبلغ مساحتها قرابة الالف فدان في موقع متميز على شاطئ النيل في مدينة (السليم) التي تقع بالضفة الشرقية لمدينة (دنقلا)، وبعد قيام الجامعة أُعيد تخطيطها

لتكون المدينة الجامعية واستيعاب كليات ومراكز علمية وبحثية أخرى بجانب كلية العلوم الزراعية المصدق لها أصلاً كل هذه المساحة.

### إجراءات وتحليل بيانات الدراسة:

#### مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في جامعة دنقلا بإعتبارها واحدة من الجامعات داخل هذا المجتمع.

#### عينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة في جامعة دنقلا وهي من الجامعات اللا مركزية والمترامية الأطراف حيث تمتد كلياتها في جميع أنحاء الولاية الشمالية. لموقع جامعة دنقلا، 1999م). على ضوء ذلك تم اختيار العينة حسب الموقع الإداري بجامعة دنقلا على النحو التالي:

محاسب، مراجع داخلي، موظف شؤون عاملين، أكاديمي، إداري، أكاديمي إداري.

#### أدوات جمع البيانات:

#### الإستبيان:

تم اختبار صدق الاستبانة وذلك عن طريق عرضها على عدد من أصحاب نوى الاختصاص في مجال الدراسة والمنهجية العلمية وذلك للكشف عما يكون في تصميم الاستبانة من قصور أو أخطاء علمية، أو منهجية تؤثر في موضوعية الاستقصاء وصدق محتواه وبناءه.

#### الطرق المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة :

تم تحليل بيانات الدراسة عن طريق برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) باستخدام الطرق التالية.

الفرضية الاولى: (توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية للجامعة)

#### علاقات الفرضية الاولى: (Cross tabs): جدول رقم (1)

الرقم	العلاقة	درجة الحرية	مربع كاي	مستوى المعنوية	النتيجة
1	تقدم محاسبة الموارد البشرية المقاييس المالية لقيمة المورد البشري بصورة صادقة وعادلة *الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن القوائم المالية المنشورة	16	38.484	.001	توجد علاقة معنوية
2	الجامعة تتحمل تكاليف استقطاب (اجتذاب) واختيار وتعيين مواردها البشرية *الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن القوائم المالية المنشورة	16	11.023	.008	توجد علاقة معنوية
3	يتم استرداد التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية عند تركهم للعمل بجامعة دنقلا *الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن القوائم المالية المنشورة	16	29.267	.022	توجد علاقة معنوية
4	تعتبر الموارد البشرية أصول محاسبية وفقاً للمفهوم المحاسبي للأصول *الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن القوائم المالية المنشورة	16	19.936	.223	لا توجد علاقة معنوية

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2010م .

من بيانات الجدول بالرقم (1) يستنتج الباحث من ما تضمنه هذا الإحصاء الوصفي وجود مؤشرات بين هذه العلاقات والتي نتجت عنها قيم إحصائية متمثلة في درجة الحرية، قيمة مربع كاي وقيمة مستوى المعنوية . عليه يستنتج الباحث بأن نسبة (25%) من إجمالي العلاقات قيمة مستوي المعنوية لها أكبر من (0.05) فهي بالتالي تقبل فرض العدم، و بالتالي يكون الفرض البديل وهو فرض الدراسة غير الصحيح، وفي نفس الوقت نجد أن نسبة (75%) من إجمالي العلاقات قيمة مستوي المعنوية لها أقل من (0.05) ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل وهو فرض الدراسة الصحيح .

من خلال نتائج العلاقات السابقة يرى الباحث بأن الفرضية التي تنص علي أن " توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة الحسابات الختامية للجامعة " صحيحة ويمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.

الفرضية الثانية: (المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة لا تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة) .

علاقات الفرضية الثانية: (Cross tabs): جدول رقم (2)

الرقم	العلاقة	درجة الحرية	مربع كاي	مستوى المعنوية	النتيجة
1	يتم معالجة تكاليف تدريب الموارد البشرية ضمن مصروفات الفصل الثاني بجامعة دنقلا * تقوم جامعة دنقلا باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	16	29.271	.022	لا توجد علاقة معنوية
2	يتم توزيع تكاليف الموارد البشرية على عدة فترات مالية حسب العمر المتوقع لها* تقوم جامعة دنقلا باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	16	25.745	.058	توجد علاقة معنوية
3	تكاليف الموارد البشرية المتعلقة بالعام تقابل بايرادات ذلك العام* تقوم جامعة دنقلا باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	16	41.191	.001	توجد علاقة معنوية
4	لايتم اعداد تقارير اضافية تتعلق بالموارد البشرية بالجامعة * تقوم جامعة دنقلا باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	16	38.564	.001	توجد علاقة معنوية
5	لا تقوم جامعة دنقلا برسملة تكاليف اكتساب المورد البشري * تقوم جامعة دنقلا باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	16	39.383	.001	توجد علاقة معنوية

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2010م .

من بيانات الجدول بالرقم (2) يستنتج الباحث من ما تضمنه هذا الإحصاء الوصفي وجود مؤشرات بين هذه العلاقات والتي نتجت عنها قيم إحصائية متمثلة في درجة الحرية، قيمة مربع كاي وقيمة مستوى المعنوية . عليه يستنتج الباحث بأن نسبة (20%) من إجمالي العلاقات قيمة مستوي المعنوية لها أكبر من (0.05) فهي بالتالي تقبل فرض العدم، و بالتالي يكون الفرض البديل وهو فرض الدراسة غير الصحيح، وفي نفس الوقت نجد أن نسبة (80%) من إجمالي العلاقات قيمة مستوي المعنوية لها أقل من (0.05) ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل وهو فرض الدراسة الصحيح .

من خلال نتائج العلاقات السابقة يرى الباحث بأن الفرضية التي تنص علي أن " المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة لا تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة" صحيحة ويمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.

النتائج والتوصيات:

هدفت هذه الورقة الى وضع اطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق على جامعة دنقلا ولتحقيق هذا الغرض تم إعداد استبانة، ومن خلال عرض وتحليل بيانات الورقة تم التوصل إلى النتائج والتوصيات الآتية:

**النتائج:**

(أ) الفرضية الاولى: (توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة الحسابات الختامية للجامعة)

1/ أوضحت نتائج الدراسة بأن محاسبة الموارد البشرية تقدم المقاييس المالية لقيمة المورد البشرى بصورة صادقة وعادلة .

2/ أظهرت نتائج الدراسة بأن الموارد البشرية تعتبر أصول محاسبية وفقاً للمفهوم المحاسبى للاصول.

3/ أوضحت نتائج الدراسة بأن الجامعة تتحمل تكاليف استقطاب (اجتذاب) واختيار وتعيين مواردها البشرية.

4/ أوضحت نتائج الدراسة بأنه لا يتم استرداد التكاليف المتعلقة بتدريب الموارد البشرية عند تركهم للعمل بجامعة دنقلا.

5/ أبانت نتائج الدراسة بأن الجامعة لا تظهر أى معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن الحسابات الختامية المنشورة.

(ب) الفرضية الثانية: ( المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة لا تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة ):

1/ أوضحت نتائج الدراسة بأن جامعة دنقلا لا تقوم بقلل تكاليف الموارد البشرية بصورة سليمة فى نهاية كل عام مالى.

2/ أكدت نتائج الدراسة بأن جامعة دنقلا لا تقوم برسمة تكاليف اكتساب المورد البشرى.

3/ أظهرت نتائج الدراسة بأنه يتم معالجة تكاليف تدريب الموارد البشرية ضمن مصروفات الفصل الثانى بجامعة دنقلا.

4/ اكدت نتائج الدراسة بأنه لا يتم توزيع تكاليف الموارد البشرية على عدة فترات مالية حسب العمر المتوقع لها.

5/ اوضحت نتائج الدراسة بأن تكاليف الموارد البشرية المتعلقة بالعام لا تقابل بايرادات ذلك العام.

6/ اكدت نتائج الدراسة بأنه لا يتم اعداد تقارير اضافية تتعلق بالموارد البشرية بالجامعة.

**التوصيات:**

(أ) الفرضية الاولى:(توفير معلومات عن تكلفة الموارد البشرية يؤثر على صدق وعدالة الحسابات الختامية للجامعة):

1/ ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية داخل الجامعة طالما أنها تقوم بتقديم خدمات مستقبلية يستفاد منها لعدد من السنوات، ويتم ذلك باعتبار الخدمات التى تقدمها تلك الموارد البشرية أصولاً وفقاً للمفهوم المحاسبى للاصول.

2/ ضرورة الاهتمام بتطوير وتنمية الموارد البشرية حيث يساعد ذلك في زيادة الطاقة الانتاجية لهذه الموارد المتاحة.

3/ ينبغي أن يتم استرداد التكاليف المتعلقة بتدريب الموارد البشرية عند تركهم للعمل بجامعة دنقلا.

(ب) الفرضية الثانية: ( المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية بالجامعة لا تتفق مع المبادئ العلمية للمحاسبة):

1/ لا بد ان تتبع الجامعة المبادئ العلمية للمحاسبة والصادرة من (GAAB) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في نهاية كل عام مالي.

2/ بما أن الجامعة تتبع النظام المحاسبي الحكومي وتستند في معالجاتها المالية الى لائحة الاجراءات المالية لعام 1986م الصادرة من وزارة المالية يجب أن تقوم بمعالجة تكاليف تدريب الموارد البشرية ضمن بنود الفصل الثالث خدمات راسمالية بدلاً عن معالجاتها كمصروفات جارية ضمن بنود الفصل الثاني تسيير.

3/ ضرورة أن تهتم الجامعة بالافصاح الكامل عن قيمة أصولها البشرية فيما يتعلق بتكاليف الاستقطاب والتدريب " حيث يمثل ذلك مؤشر جيد لها ويعطى الثقة لكل من آلت له الفرصة في الالتحاق بها.

4/ ينبغي أن تهتم الجامعة بتوزيع تكاليف الموارد البشرية " تكاليف التدريب " على عدة فترات مالية حسب العمر المتوقع لها.

5/ ضرورة أن تقوم الجامعة باعداد تقارير مالية صادقة وعادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

#### المراجع:

1. الهادي آدم محمد ابراهيم، (2006م) ، نظرية المحاسبة (الخرطوم : مطبعة جى تاون).
2. اريك فلامهولز،(1992م) ، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب : محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أحمد حامد حجاج، تقديم : سلطان محمد السلطان (الرياض : دار المريخ للنشر).
3. حسين القاضى وآخرون،(2001م) ، نظرية المحاسبة (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع).
4. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي ( 2001م) ، مدخل نظرية المحاسبة (عمان : دار الثقافة للنشر).
5. عباس مهدي الشيرازي ، (1990م) ، نظرية المحاسبة (الكويت : دار السلاسل للنشر) .
6. على محمد عبد الوهاب وآخرون، (1984م) ، محاسبة الموارد البشرية (الرياض : دار المريخ للنشر).
7. محمود على الجبالي وآخرون ، محاسبة التكاليف (عمان: دار وائل للنشر ، دت).
8. مؤيد الفضل، وآخرون، (2002م) ، المشاكل المحاسبية المعاصرة (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع).
9. هشام حسبو، (1980م) ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي (القاهرة : دار جامعة عين شمس للنشر).
10. وليد ناجي الحيايلى ، (2004م) ، دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة (عمان : دار الحامد للنشر).
11. المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة (الدنمارك : دار الاكاديمية العربية المفتوحة، 2007م).

12. ابراهيم فتوح ، (2000م) ، مشكلات الاعتراف والقياس فى المحاسبة عن الموارد البشرية،(دراسة تطبيقية على جامعة تشرين) اربد : مجلة اربد للبحوث والدراسات، العدد الثانى، المجلد (2) ، مايو.
13. حامد عبد المعطى شعبان ، (1986م) ، الانفاق على الموارد البشرية ، مجلة الادارة ، العدد الثانى، اكتوبر .
14. سامى عبد المعروف عبد الرحيم،(1986م) ، داسة انتقادية لمدى اتفاق اطار المحاسبة عن الأصول البشرية مع الفقه المحاسبى،،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
15. عاطف محمد عواد العوام، (1986م) ، اطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية لتحقيق الاستغلال الامثل، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
16. الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الانمائى،(1995م) تقرير بعنوان : التنمية البشرية لعام.(2008/9/11م).منتدى ادارة الموارد البشرية، [www.google.com](http://www.google.com).
17. موقع جامعة دنقلا(2010/7/15م) <http://www.uofd.edu.sd> .
18. جامعة دنقلا ، دليل جامعة دنقلا لعام 2007 ، ادارة الجامعة ، دنقلا.
19. جامعة دنقلا ، قانون جامعة دنقلا لسنة 1995م ، الفصل الثالث ، دنقلا ، 1995/5/7م.
20. Sidney Davidson and Roman L. weil , " Handbook of Cost Accounting " New York: Mc Graw – Hill Book Company, 1978
21. E. Flamholtz, " Human Resource Accounting " New York: Mc Graw – Hill, 1978.