



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



اثر قياس تكاليف الموارد البشرية علي تقويم الاداء المالي بالبنوك
التجارية

(دراسة حالة على عينة من البنوك التجارية بولاية الخرطوم)

Impact of Measuring Human Resources Costs on Evaluation the Financial Performance at Commercial Banks

(Case study on Commercial Banks at Khartoum State)

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطلاب:

تنزيل عبد الحفيظ عبد القادر مرسال
علي القاسم عمر عبد الله
مزدلفة عبد الحليم الإمام عبد الله
معالي الصديق أحمد عبد الغني
هبة الجعلي علي أحمد

إشراف الدكتور

أبوبكر أحمد الهادي

1440هـ / 2018م



الاستهلال

قال الله تعالى :

﴿ يَتَأَيَّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا

قِيلَ أَنْشُرُوا فَأَنْشُرُوا فَإِنَّ اللَّهَ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا

تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿١١﴾

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية (11)

الاهداء

بدانا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن
اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الإيام وخالصة مشوارنا بين دفتي
هذا العمل المتواضع.

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكن سعادتنا بخيوط منسوجة من
قلوبهم إلى (أمهاتنا العزيزات).

إلى من سعوا وشقوا لننعم بالراحة والهناء إلى الذين لم يبخلوا بشئ من أجل
دفعنا في طريق النجاح إلى الذي علمونا أن نرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر
إلى (آباءنا الأعزاء).

إلى من حبهم يجري في عروقنا وتلهج بذكراهم أفئدتنا إلى (أخواننا وأخواتنا).

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من
تكاثفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة وتعلمنا إلى (أصدقائنا وصديقاتنا وزملائنا
وزميلاتنا).

إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى
عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا
سيرة العلم والنجاح إلى (أساتذتنا الكرام).

نهدي عصارة جهدنا..

الشكر والتقدير

الشكر اولاً لله رب العالمين مولى النعم ومسديها

اللهم لك الحمد كما ينبغى لجلال وجهك وعظيم سلطانك لك الحمد عدد خلقك ورضاء نفسك وزنة عرشك ومداد كلماتك واصلى واسلم على نبيه الكريم وصحبه وسلم واخص بالشكر والتقدير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي علمتنا الكثير من القيم والاخلاق الفاضلة والشكر والتقدير الى اساتذة كلية الدراسات التجارية قسم التكاليف والمحاسبة الادارية الذين اشرفوا على انارة الدرب لنا ويسرنا ويسعدنا ان نتقدم بوافر الشكر والتقدير وعظيم الامتتان الى الاستاذ الفاضل /ابوبكر أحمد الهادي الذى قام بمهمة الاشراف على هذه الدراسة كما يطيب لنا ان نتقدم بوافر الشكر الى امناء المكتبات وذلك لتعاونهم و حسن معاملتهم والى كل من ساعدتنا فى اخراج هذا البحث كما اخص بالشكر اسرة بنك امدرمان الوطنى وبنك النيلين وبنك التضامن لتعاونهم التام وامدادهم بالبيانات والمعلومات وكل من ساعدنا بدعواته الصادقة وتمنياته المخلصة .

مستخلص البحث

تناولت الدراسة اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى بالتطبيق على مجموعة من البنوك السودانية (دراسة حالة على عينة من البنوك التجارية بولاية الخرطوم) حيث يهدف البحث الى التعرف على مدى تاثير تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى ومن اجل تحقيق التحليل والدراسة الموضوعية استرشد الباحثين بالفروض التالية :تطبيق تكاليف الموارد البشرية يؤثر على تقويم الاداء المالى، تطبيق التكاليف التاريخية يؤثر على تقويم الاداء المالى، تطبيق تكلفة الاحلال يؤثر على تقويم الاداء المالى، تطبيق التكلفة الجارية يؤثر على تقويم الاداء المالى واعتمدت الدراسة على المناهج التالية : المنهج التاريخى ، المنهج الاستنباطى، المنهج الاستقرائى، المنهج الوصفى التحليلى اهم النتائج التى توصلت لها الدراره انه يوجد ارتباط وثيق بين تكاليف الموارد البشرية وتقويم الاداء المالى، ان تطبيق محاسبه الموارد البشرية فى المؤسسة تؤدى الى تحسين قرارات التوظيف واوصى الباحثين بالآتى : الاهتمام بقسم الموارد البشرية لما يقدمونه من تسهيل فى عملية تقويم الاداء المالى، ضرورة اهتمام البنوك بتطبيق تكاليف الموارد البشرية ذلك لاهميته على مستوى المؤسسة والمستوى القومى .

Abstract

The study handle the impact of measuring the costs of human resources on the evaluation of financial performance by applying to a group of sudanese banks(Case study on Commercial Banks at Khartoum State) the research aims to identify the impact of human resources cost on the evaluation of financial performance. In order to achieve analysis and objective study,researchers were guided by the following : the applied of the costs of human resources affects the evaluation of financial performance , : the applied oh historical costs affects the evaluation of financial performance : the applied of the cost of substitution affect the assessment of financial performance: the applied of the current cost affect the assessment of financial performance the need banks to pay attention to the cost of human resources for its importance at the level of the institution and at the national level study relied on the following approaches: historical , deductive , inductive , descriptive and analytical approaches.

The main findings of study are there is a close correlation between the costs of human resources and the financial performance evaluation: the applied of human resources accounting in institutions leads to the improvement of employment decisionsthe ,the researchers, recommended as following: attention to the department oh human resources for the facilitation in the process of financial performance assessment.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	البسمة
ب	الاستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
ك	فهرس الملاحق
الإطار العام للبحث	
2	الإطار المنهجي
6	الدراسات السابقة
الفصل الأول: تكاليف الموارد البشرية	
17	المبحث الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية
28	المبحث الثاني: قياس تكاليف الموارد البشرية
الفصل الثاني: تقويم الأداء المالي	
42	المبحث الأول: مفهوم وتعريف وأهمية تقويم الاداء
51	المبحث الثاني: تقويم الاداء المالي ومفهومه واساليبه

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

60	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
64	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
84	النتائج
84	التوصيات
86	المراجع والمصادر
93	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	الجدول	الرقم
64	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر	1/2/3
65	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمى	2/2/3
66	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمى	3/2/3
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمى	4/2/3
68	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهنى	5/2/3
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفى	6/2/3
70	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	7/2/3
71	يوضح عبارات البعد الاول مجتمعة التكاليف التاريخية	8/2/3
72	عبارات البعد الاول مجتمعة	9/2/3
73	المتوس النحراف المعيارى للبعد الأول	10/2/3
74	عبارات البعد الثانى مجتمعة تكاليف الإحلال	11/2/3
75	المتوسط والانحراف المعيارى للبعد الثانى	12/2/3
76	عبارات البعد الثالث مجتمعة	13/2/3
77	المتوسط والانحراف المعيارى	14/2/3
78	عبارات البعد الرابع مجتمعة	15/2/3
79	المتوسط والانحراف المعيارى	16/2/3
80	العلاقة بين التكاليف التاريخية وتقويم الاداء المالى	17/2/3
81	العلاقة بين تكاليف الاحلال وتقويم الاداء المالى	18/2/3
82	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف الجارية وتقويم الاداء المالى	19/2/3

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الشكل	الرقم
22	وظائف محاسبة الموارد البشرية	(1/1/1)
26	اثر محاسبة الموارد البشرية على النتائج النهائية لنشاط المؤسسة	(2/1/1)
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر	(1/2/3)
65	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	(2/2/3)
66	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(3/2/3)
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني	(4/2/3)
68	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي	(5/2/3)
69	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	(6/2/3)
71	عبارات البعد الاول مجتمعة	(7/2/3)
73	عبارات البعد الثاني مجتمعة تكاليف الإحلال	(8/2/3)
75	عبارات البعد الثالث مجتمعة	(9/2/3)
77	عبارات البعد الرابع مجتمعة	(10/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
93	استمارة الاستبانة	(1)
99	محكمو الإستانة	(2)

المقدمة

يتناول الباحثون في هذا الجزء

- أولاً: الإطار المنهجي
- ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً الإطار المنهجي:

يعتبر راس المال البشري من أهم العناصر في العملية الانتاجية حيث أصبح مصدراً للخدمات أكثر من مصدر للطاقات الانتاجية المادية وقد بدأ هذا التحول بعد الحرب العالمية الثانية تقريباً وكان له تأثير واضح على هيكل القوة البشرية حيث أدى التغيير في القطاعات التي تستخدم العمالة البشرية، وبالتالي أصبحت تتطلب نوعاً في المستويات من المهارات تختلف عن ما سبق.

وللاهمية المتزايدة لراس المال البشري على مستوى الاقتصاد القومي وضعت أساليب وطرق لقياس تكاليف الموارد البشرية على مستوى المنشأة حيث توجد التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال والتكلفة الجارية وغيرها، حيث تهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة في المؤسسة، وتسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والمتمثلة في الاستخدام الأفضل للقوى العاملة في المؤسسة.

يحظى تقويم الأداء المالي باهتمام كبير من قبل منظمات الأعمال لدرجة تجعله من أهم العمليات الاستراتيجية لكونه يساعد في التوصل إلى المعلومات والبيانات اللازمة لتحديد أو تصحيح مسار المنظمة وأهدافها وبرامجها واستراتيجياتها .

واعتماداً على هذا تبلورت فكرة البحث وتمحورت في اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الأداء المالي للمؤسسات حيث ان الموارد البشرية تشكل حصة كبيرة نسبياً من الانتاج وللدور المتعاظم الذي أصبحت تلعبه تكاليف الموارد البشرية و تأثيرها على تقويم الاداء المالي للمؤسسات.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في توضيح المدى الذي يمكن ان تساهم به تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالي و يمكن طرحها في الاسئلة الآتية :

- 1- هل توجد علاقة بين تكاليف الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي ؟
- 2- هل توجد علاقة بين استخدام التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي؟

- 3- هل توجد علاقة بين استخدام التكلفة الجارية لقياس الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي؟
4- هل توجد بين استخدام تكلفة الاحلال لقياس تكاليف الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي؟

فرضيات الدراسة:

يسعى الباحثين لاختبار الفرضيات التالية :

- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي .
2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي .
3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكلفة الجارية لقياس الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي .
4- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكلفة الاحلال لقياس الموارد البشرية و تقويم الاداء المالي .

اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى:

- 1- التعرف علي الاسس العلمية لقياس تكاليف الموارد البشرية .
2- بيان مدى تاثير تكاليف الموارد البشرية علي تقويم الاداء المالي .
3- التعرف علي المكونات الرئيسية لتكاليف الموارد البشرية .
4- التعرف علي مكونات تقويم الاداء المالي .

أهمية الدراسة:

الاهمية العلمية :

يمكن ان يساهم البحث علمياً في انه اضافة للدراسات السابقة يعمل علي بيان اثر تكاليف الموارد البشرية علي تقويم الاداء المالي ويعتبر اضافة علمية يستفيد منها الطلاب في هذا المجال .

الاهمية العملية :

تتبع اهمية هذه الدراسة من الاهتمام بالعنصر البشرى والنمو الملحوظ في عدد الانشطة التي تعتمد عليها المؤسسة مما ينعكس ايجابياً على تطور الاداء فيها وبالتالي زيادة كفاءتها

وفعاليتها فى اتمام الاعمال المؤكدة اليها مما يدعم دورها بين المؤسسات الاخرى ، اهمية تطبيق تكاليف الموارد البشرية تعود للمؤسسة بالنفع من خلال زيادة انتاجيتها مما يزيد من قيمة الفرد الحالية او المستقبلية بالنسبة للمنشأة لاسيما وان الاستخدام الامثل للموارد البشرية هو السبيل لتطور ورقى الوحدة الاقتصادية و تطور ادائها بما يخدم كافة مكونات المجتمع .

مناهج الدراسة:

اعتماد الباحثين علي المناهج التالية :

المنهج التاريخي : تتبع الدراسات السابقة .

المنهج الاستنباطي : لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفروض .

المنهج الاستقرائي : لاختيار مدى صحة فروض الدراسة .

المنهج الوصفي التحليلي : باستخدام اسلوب دراسة الحالة لمعرفة اثر قياس تكاليف الموارد

البشرية علي تقويم الاداء المالي .

ادوات جمع البيانات :

1/ المصادر الاولية : تمثلت في الاستبانة .

2/ المصادر الثانوية : الكتب و المراجع والدورات والمجلات العلمية والبحوث العلمية .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : بنك امدرمان الوطنى ، بنك التضامن الاسلامى ، بنك النيلين.

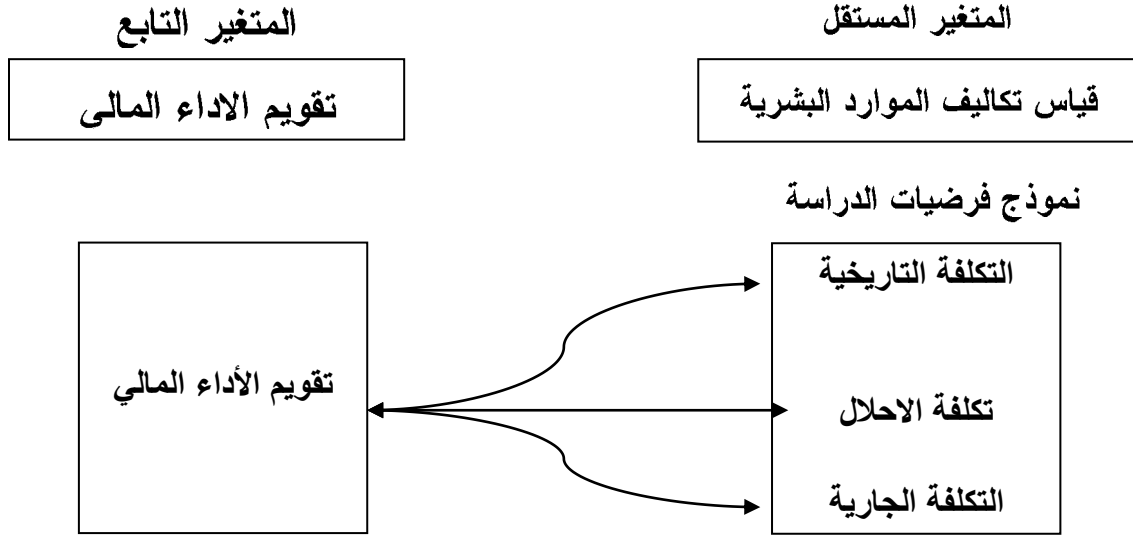
الحدود الزمانية : 2018 م

الحدود الموضوعية : (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، تكلفة الاحلال و تقويم الاداء المالي) .

هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة و ثلاثة فصول وخاتمة و المقدمة تشتمل علي الاطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الاول تكاليف الموارد البشرية و يقسم الي مبحثين : المبحث الاول مفهوم محاسبة الموارد البشرية والمبحث الثانى طرق قياس تكاليف الموارد البشرية ، اما الفصل الثانى بعنوان تقويم الاداء المالي و يقسم الي مبحثين : المبحث الاول: مفهوم وتعريف واهمية تقويم الاداء المبحث الثانى: تقويم الاداء المالي ومفهومه واساليبه. والفصل الثالث هو الدراسة الميدانية يشتمل علي مبحثين : المبحث الاول اجراءات الدراسة الميدانية والمبحث الثانى تحليل البيانات واختبار الفرضيات وختم بخاتمة تحتوى علي النتائج والتوصيات وقائمة المصادر والمراجع .

نموذج متغيرات الدراسة :



المصدر: اعداد الباحثون ، 2018م

ثانياً: الدراسات السابقة :

1/ محمد عبداللطيف سعيد2006) استخدام اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة فى تقويم اداء المصارف)¹

ان المشكلة التى تناولها البحث تتمثل فى ان اساليب تقويم الاداء المالى التقليدية لا تعطى نتائج صحيحة ومؤكدة يمكن الاعتماد عليها لانها مستقاة فى اصلها من قوائم مالية تعاني من عيوب جوهرية هيكلية مثل استخدامالقيم التاريخية و التقديرات الشخصية واهمال محاسبة الاصول البشرية ، ويطرح البحث اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة تبديل لها. ان اهداف البحث تتمثل فى اقتراح اساليب لتقويم اداء المنشآت وفقاً لاساليب قياس الاداء الحديثة وذلك للحصول على معلومات حقيقية ومؤكدة عن اداء المنشآت يستفيد منها المهتمين بقياس اداء المنشآت . اما فروض البحث فهى ان قياس اداء المنشآت وفقاً لاساليب قياس الاداء التقليدية لا يعطى مؤشرات صحيحة عن اداء منشآت الاعمال ، وبالتالي فان النموذج المقترح المشتق من اساليب قياس الاداء الحديثة هو النموذج الافضل لتقويم الاداء المالى، للتحليل الاحصائى .بينما مناهج البحث هى المنهج الاستنباطى لوضع سحسس وقد تم اثبات صحة هذه الفروض باستخدام برنامج دراسة الحالة وقد تم اختبار بنك امدرمان الوطنى كنموذج . كما ان اهم النتائج التى تم التوصل لها ان الحصول على نتائج مؤكدة حول اداء المنشأة يكون بالاعتماد على نموذج مشتق من اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة ، وان النتائج التى يتم التحصيل عليها من تقويم الاداء المالى للمنشأة باستخدام اساليب تقويم الاداء المالى التقليدية تكون نتائج غير مؤكدة ولا يمكن الاعتماد عليها . اما اهم التوصيات هى ادخال اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة ضمن السياسات الاستراتيجية للمنشآت لان ذلك يؤدى لتنمية حقيقية للموارد المادية والبشرية ، وان توضع نظم المتابعة والرقابة والخطط طويلة وقصيرة المدى مرتبطة بمعايير الاداء المالى الحديثة للمنشآت . تناولت الدراسة السابقة استخدام اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة فى تقويم اداء المصارف بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى.

¹ محمد عبداللطيف سعيد، استخدام اساليب تقويم الاداء المالى الحديثة فى تقويم اداء المصارف ، جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة وتمويل ، رسالة ماجستير 2006.

2/ دراسة ايمن محمد الحسن سليمان¹ 2007

تتاول البحث الدور الذي يلعبه التحليل المالي في تقويم الاداء المالي بالتطبيق على بنك البركة السوداني حيث تمثلت مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

1/ ماهو التحليل في القطاع المصرفي للمساعدة في الوصول لقرارات ادارة السيولة والتمويل المصرفي ؟

2/ هل تمكن القطاع المصرفي السوداني من استغلال موجوداته بصورة جيدة ومدى مقدرته على سداد التزاماته المختلفة ؟

سعى هذا البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

1- ابراز دور التحليل المالي في الاستفادة من بيان القوائم المالية وخاصة قائمة المركز المالي من خلال توضيح نقاط الضعف والقوة عند تقويم اداء المصرف .

2- ايجاد نموذج معين من المؤشرات المالية المناسبة والتي يسهل استخدامها لتقديم اداء العمليات المختلفة للمصرف .

من اجل تحقيق التحليل والدراسة الموضوعية لمشكلة البحث استرشد الباحث بالفروض الاتية:-

1/ لدى بنك البركة السوداني قدره علي الوفاء لسداد التزاماته المختلفة لاختيار مدى صحة الفروض انتهج البحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي والتحليلي والمنهج التاريخي.

توصل الباحث الي عدد من النتائج اهمها :

1/ ليس لدى بنك البركة السوداني القدرة على توليد الارباح من الانشطة التشغيلية بالشكل المطلوب وبالرغم من ادارة البنك تتمتع بمقدرة فائقة علي الاستغلال و توظيف الموارد المالية المتاحة لها وذلك من خلال المعلومات التي وفرتها مجموعة نسب الربحية الا انها لم تستطيع جذب الاستثمارات الي البنك .

¹ ايمن محمدالحسن سليمان ، دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي للمصارف السودانية ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان ، كلية الدراسات التجارية العليا ، قسم المحاسبة والتمويل 2007.

2/ لدى بنك البركة السودانى القدرة على الوفاء بالتزاماته المالية المختلفة رغم الضعف الذى اظهرته نسبة للتداول الا ان ذلك لا يعبر عن احتمال عجز بنك البركة عن الوفاء بالتزاماته المختلفة لان نسبة النقدية وصافى راس المال تعطى مؤشرات تدل على مقدرته على الوفاء بالتزاماته المالية في الاجل القصير و هذا ما اوضحه نسبة مديونية بنك البركة السودانى .
اوصى الباحث بالاتي :

1/ على ادارة بنك البركة التنويع في استخدام نسب مالية متعددة وبصورة واسعة لتحليل القوائم المالية .

2/ ضرورة اهتمام ادارة بنك البركة السودانى على خلق التوازن بين السيولة و التى تحتفظ بها باشكالها المختلفة وبين تعظيم الربحية كهدف رئيسى تسعى الى تحقيقه ، تناولت الدراسة السابقة دور التحليل المالى في تقويم الاداء المالى للمصارف السودانية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى .

3/ دراسة فاضل على جابر 2007 " بعنوان تصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية " .¹

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على اهمية محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات في المنظمة الاقتصادية الدنماركية للمساعدة في تنظيم البيانات وتشغيلها لاجراها كمنتج في صورة معلومات يمكن ان تفيد في اتخاذ القرارات الاكثر فعالية بما يخص الموارد البشرية .
ومن ابرز النتائج التى وصلت لها هذه الدراسة ان الشركات في الدول الغربية قد اهتمت بالاستثمار بكفاءة في العنصر البشرى حيث انه هو الذى يستطيع ايجاد حلول ابداعية في مجال الانتاج ، و وجود تطبيق نظام المعلومات محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية .

ومن اهم ما اوصت به هذه الدراسة هو ضرورة التعامل مع الموارد البشرية على اساس انها ثروة ليست فقط للشركات والمؤسسات وانما للدولة نفسها وكلما تم الارتفاع بمهاراتها ادى ذلك الى المساهمة في التقدم الاقتصادى . تناولت الدراسة السابقة تصميم نظام معلومات

¹ فاضل على جابر ، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك العدد الثانى 2007.

محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى.

4/ دراسة فضل كمال سالم 2008 بعنوان "مدى اهمية القياس والافصاح

المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية"¹

هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل الاهمية التى يحظى بها القياس والافصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية و مدى التأثير الذى تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات الحديثة ، حيث بلغ حجم عينة الدراسة عامين من فئات متخذى القرارات من اعضاء مجلس الادارة ، المدراء الماليون و الاداريون ، رؤساء اقسام المحاسبة و رؤساء اقسام شؤون الموظفين لدى (100) شركة.

ومن ابرز النتائج التى توصلت لها هذه الدراسة وجود اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية ، الا انه يوجد اعمال في التسجيل المحاسبى للموارد البشرية ، ورسملة الاصول البشرية والافصاح عنها يوفر مزيد من الموضوعية والمصدقية والثقة للبيانات المحتواه في التقارير وتوفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للاصول البشرية يزيد من كفاءة الادارة في الرقابة عليها وتحقيق الاستغلال الامثل الذى يحقق الانتاجية القصوى .

ومن اهم ما اوصت به هذه الدراسة هو ضرورة التفرقة بين النفقات التى تعتبر مصروفات تحمل على نفس الفترة و تلك التى يجب ان ترسل وتظهر ضمن عناصر اصول المنشاة والاهتمام باصدار معيار محاسبى يلزم المنشآت بمقياس راس مالها البشرى لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية . تناولت الدراسة السابقة مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبى للموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى .

5/ دراسة علي حمد السيد حمد 2009²

تمثلت مشكلة البحث فى استخدام شركة التامين الاسلامية للتحليل المالى كاداة لتقويم الاداء المالى فيها هدف البحث للاتى :

¹ فضل كمال سالم ، مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة 2008 .

² على حمد السيد حمد ، دور التحليل المالى في تقويم الاداء المالى للشركات التامين الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السوجان ، كلية الدراسات العليا ، قسم المحاسبة والتمويل 2009.

1/ الى بيان دور اساليب التحليل المالي وتحديد النسب المالية في تقويم اداء شركة التامين الاسلامية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف .

2/ دراسة و تحليل الاداء المالي لشركة التامين الاسلامية في ضوء تحديد نقاط القوة والضعف فيها .

3/ بيان مفهوم واهمية تقويم الاداء المالي للشركة .

اهم نتائج الدراسة :

1/ التحليل المالي يؤدي الى قياس الاداء بصورة اكثر وضوحاً مما يمكن من تحديد مواطن القوة ومواطن الضعف في اداء الشركة بصورة عامة .

2/ استخدام التحليل المالي وتحديد النسب المالية ادى الى التوصل الى الاساليب الحقيقية التي ادت الى واقع الاداء المالي الحالي لشركة التامين الاسلامية .

اهم التوصيات التي وصى بها الباحث :

1/ استخدام اساليب التحليل المالي في تقويم الاداء المالي لشركة التامين الاسلامية ومنشآت الاعمال الخدمية و الربحية يساعد الادارة العليا واصحاب الملكية في معرفة اداء الشركة وكيفية القرارات الرشيدة .

2/ يجب على الباحثين والمهتمين التعميق في دراسة اساليب التحليل المالي في تقويم الاداء والاستفادة منه في تطوير نماذج التقويم المالي للمنشآت .

3/ ادخال تقويم الاداء المالي ضمن السياسات الاستراتيجية لشركة التامين الاسلامية لان هذا يؤدي الى معرفة تحقيق استخدام الموارد البشرية و المادية ، تناولت الدراسة السابقة دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي لشركات التامين الاسلامية ، بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالي.

6/ دراسة احمد حماد 2010م¹

تناولت الدراسة دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي ، وهدفت الدراسة الى تقويم اداء المشروع من زوايا متعددة تتمثل في اطار عام للاستفادة من التحليل في اتخاذ القرارات كذلك الاعتماد على البيانات النوعية والكمية ،وتقسيم ربحية المنشأة بالاضافة الى استخدام مؤشرات

¹ احمد حماد جمعة عبدالله ، دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي ، جامعة كسلا 2010.

التحليل المالي في تخطيط عملية المراجعة التحليلية ، واستنباط بعض المؤشرات التي توفر
للدارة ادوات للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء.

حاولت الدراسة الاجابة على التساؤلات الاتية :هل اعداد القوائم المالية وفق المبادئ المتعارف
عليها تقوم الاداء المالي؟هل استخدام النسب المالية يؤدي الى تقويم الاداء المالي في الشركات
العامة ؟ ما هو اثر المعلومات النوعية والكمية في اتخاذ القرارات وتقييم الاداء المالي؟ ما
هي العلاقة بين الايرادات والتكاليف وتقييم الاداء المالي؟.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي لصياغة الفروض والتحقق منها والمنهج
التاريخي للوقوف للكتابات التي تناولت الموضوع تحت الدراسة ، بالاضافة الى المنهج
الوصفي للدراسة الميدانية ،تمثلت فرضية الدراسة في الاتي :توجد علاقة مباشرة بين اعداد
القوائم المالية على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين تقويم الاداء
المالي في الشركات العامة، كذلك توجد علاقة مباشرة بين المعلومات الكمية والوصفية ،فيما
يختص باتخاذ القرارات وتقييم الاداء المالي، من اهم النتائج توجد علاقة مباشرة بين اعداد
القوائم المالية على اساس الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين تقويم
الاداء المالي في الشركات العامة. تناولت الدراسة السابقة دور التحليل المالي في تقويم الاداء
المالي بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالي.

7/ دراسة معاوية الشريف عبدالله الحسن 2011¹

هدفت الدراسة لابرار اهمية التحليل المالي وبيان التحليل و دوره في تقويم الاداء المالي في
القطاع الصناعي وذلك باستخدام اسلوب النسب المالية للحصول على مؤشرات تساعد في
تقويم الاداء المالي لمساعدة مستخدمى القوائم المالية (الادارة) المستثمرين الحاليين والمرتبين
المقترضين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة تمثلت مشكلة
الدراسة في مدى امكانية مصنع الجنيد على تحقيق الارباح كذلك تتعلق مشكلة الدراسة بمدى
قدرة مصنع الجنيد على الوفاء بالتزاماته قصيرة الاجل . قامت الدراسة بتحليل القوائم المالية
لمصنع سكر الجنيد للاعوام 2004_2008 مستخدما في ذلك التحليل بالنسب المالية
لاستخراج مؤشرات تساعد في تقويم الاداء المالي للشركة اهم النتائج التي توصل اليها الباحث

¹ معاوية الشريف عبدالله الحسين ، دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي في القطاع الصناعي ، رسالة ماجستير غير منشورة
، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، قسم المحاسبة والتمويل 2011.

ان شركة مصنع الجنيد قادرة على تحقيق الارباح واتضح ذلك من خلال ملاحظة الارباح المحققة على مدى سنوات الدراسة وتحليل تلك الارباح ايضا شركة مصنع الجنيد على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل واتضح من خلال تحليل الاصول المتداولة والخصوم المتداولة .

وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها ان تستفيد شركة مصنع سكر الجنيد من فائض السيولة التي تمتلكها وذلك باستثمارها على ادارة الشركة انشاء خاص بالتحليل المالى مناهج الدراسة المنهج الوصفى التحليلي ، تناولت الدراسة السابقة دور التحليل المالى في تقويم الاداء المالى في القطاع الصناعى بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى .

8/ دراسة عودة 2013 بعنوان "واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعلية العمل الادارى في المنظمات غير الحكومية" .¹

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع نظم المعلومات الموارد البشرية واثرها على فاعلية العمل الادارى في المنظمات غير الحكومية العاملة في قطاع غزة و ذلك لاهمية ادارة الموارد البشرية و تأثيرها على سير العملية الادارية داخل الجمعيات ، وقد عملت الدراسة على توضيح الدور الذى تساهم به نظم معلومات الموارد البشرية المحسوبة في نجاح العمليات الادارية في الجمعيات ، وبلغ حجم عينه الدراسة (100) استبانة وزعت على مسئولى قسم الموارد البشرية او من ينوب عنهم في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة و البالغ عددهم (887) منظمة.

وكان من ابرز النتائج التى توصلت لها هذه الدراسة وجود علاقة بين تطبيق نظم معلومات الموارد المحسوبة و بين فاعلية العمل الادارى البشرية في الجمعيات ، كما اظهرت النتائج توافر المتطلبات التقنية لتطبيق نظم معلومات ، كما يتم تطبيق عمليات النظام المحسوبة لادارة نظم معلومات الموارد البشرية ، ويحتاج العاملين على هذه النظم للتدريب بصفه مستمرة للتغلب على نقص الخبرة التكنولوجية وتحديد جهة متخصصة في الجمعية لادارة هذه النظم .

¹ عودة احمد ، 2013 واقع نظم معلومات الموارد البشرية ودورها في فاعلية العمل الادارى في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة .

ومن اهم ما اوصت به هذه الدراسة بتفعيل وتطوير تطبيق نظم المعلومات الموارد البشرية في جميع وظائف ادارة الموارد البشرية في الجمعية ، والاعتماد على جهات متخصصة لتدريب العاملين على النظام بصفة مستمرة للتغلب على نقص الخبرة التكنولوجية . تناولت الدراسة السابقة دوافع نظم معلومات الموارد البشرية و دورها في فاعلية العمل الادارى في المنظمات غير الحكومية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس البشرية على تقويم الاداء المالى.

9/ دراسة زوليف 2014 بعنوان " العوامل المؤثرة في مستوى الافصاح

المحاسبى عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الاردن " .¹

هدفت هذه الدراسة الى استكشاف اثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك والمتمثلة في (الحجم والعمر ، وطبيعة النشاط والربحية) في مستوى الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الاردن ، ولتحقيق اهداف الدراسة ثم تطوير مؤشر لقياس مستوى الافصاح عن هذه الموارد في التقارير المالية السنوية للبنوك وكان من ابرز النتائج التى توصلت لها هذه الدراسة ان مستوى الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الاردن وان هنالك تأثيرا معنويا لخصائص البنك ما عدا خاصية طبيعة نشاط البنك ، وان هذا النوع من الافصاح طوعى حيث لا يوجد معيار محاسبى خاص بالموارد البشرية ضمن معايير المحاسبة و الابلاغ المالى الدولية .

ومن اهم ما اوصت به هذه الدراسة القيام بمثل هذه الدراسة في قطاعات اقتصادية اخرى ضمن البيئة الاردنية بغرض اجراء المقارنة للوقوف على مدى التشابه والاختلاف بين هذه القطاعات في مجال الافصاح عن الموارد البشرية وان يتم تناول متغيرات اخرى لم يتم اختبارها في هذه الدراسة مثل الرفع المالى والسيولة وهيكل الملكية .تناولت الدراسة السابقة العوامل المؤثرة في مستوى الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الاردن بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى.

¹ انعام زوليف ،العوامل المؤثرة على مستوى الافصاح المحاسبى عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في

الاردن ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 10 . 2014

10/ دراسة ديمة رفيق 2015 بعنوان " مدى توفر مقومات الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العامة في قطاع غزة " ¹.

تمكن اهمية محاسبة الموارد البشرية في تقديم المعلومات اللازمة لمساعدة الادارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة مما يدعو الى البحث عن مدى توفر نظام محاسبي ملائم يعمل على خدمة وفحص متطلبات مثل هذا القرار تتفرع المشكلة في الاسئلة التالية :

1/ ما مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ؟

2/ ما مدى وعى الادارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لاهمية محاسبة الموارد البشرية ؟

3/ ما مدى توفر بناء تنظيمي صحيح و قادر على المساهمة في تلبية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ؟

4/ ما مدى توفر انظمة تقنية واولية متطورة في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ؟ هدفت هذه الدراسة الى :

1/ التعرف على اهمية و دور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة .

2/ التعرف على مدى ادراك الادارة العليا في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة لاهمية محاسبة الموارد البشرية .

3/الوقوف على مدى اعتماد الادارة العليا في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة على محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات .

توصلت هذه الدراسة الى ان يتوفر بناء تنظيمي سليم للوزارات والهيئات الحكومية العاملة في قطاع غزة وانه لا يوجد قصور في تحقيق الرضا الوظيفي للموارد البشرية العاملة في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة .

¹ ديمة رفيق محمد ماصة ، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، دراسة ماجستير ، في المحاسبة والتمويل 2015م.

وصت هذه الدراسة على ضرورة اهتمام الادارة العليا فى المؤسسات والهيئات الحكومية العاملة فى قطاع غزة بعناصر الموارد البشرية من حيث قياس تكلفتها المتعلقة بالاستقطاب والتدريب .

وايضا وصت على الاستفادة من بيانات الموارد البشرية المتوفرة فى المؤسسات الحكومية لاغراض دعم القرارات المالية و الادارية والعمل على تفعيل نظام الحوافز والمكافئات للعاملين فى الهيئات والمؤسسات الحكومية العاملة فى قطاع غزة من خلال تطبيق ما هو وارد فى قانون الخدمة المدنية بهذا الخصوص .

تناولت الدراسة السابقة مدى توفر مقومات الموارد البشرية فى المؤسسات الحكومية العاملة فى قطاع غزة بينما تناولت الدراسة الحالية اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى .

الفصل الأول

تكاليف الموارد البشرية

المبحث الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

المبحث الثاني: طرق قياس تكاليف الموارد البشرية

المبحث الاول

مفهوم محاسبة الموارد البشرية

مفهوم محاسبة الموارد البشرية :

محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس اعداد التقادير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة ، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة و قياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن ، كما انها عملية توفير معلومات عن الافراد و الجماعات للمنشأة لمتخذى القرارات سواء داخل المنشأة او خارجها ان محاسبة الموارد البشرية تسهم في تحقيق كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة عن طريق ما يلي¹ :

1- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي .

2- قياس كفاءة الانتاجية للاصول البشرية .

3- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات واجور وغير ذلك.

4- قياس ربحية الاصول البشرية .

اما likert فقد انطلق في تعريفه لمحاسبة الموارد البشرية من نظرتة الي المشروع على انه منظمة للبشرية و ان مواردها تشمل ولاء مجموعات الموظفين و الموردين والعملاء² .

وعرفها احمد موسى على انها مجموعة من المفاهيم و المبادئ والاساليب والاجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وذلك بقصد ايصالها بعد ذلك للاطراف ذات العلاقة³ .

ثم عرفت على انها :

عملية التعرف وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية و توصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية الى متخذى القرارات⁴ .

¹ <https://m.bayt.com> 22/7/2018 ,10:23m.

² Likert R.a the huneer organizationand:its mangment and vakue . m grow- hill book co.1967 page7.

³ احمد موسى في كتابه دراسات في المحاسبة الاجتماعية دار النهضة العربية 1979 ص 314 .

⁴ يوجنا عبد ال ادم "محاسبة الموارد البشرية مجلة الادارة العامة العدد 28 عام 1988 ص 97 ص 98 .

اما اريك فلامهولتز "flamholtz" في كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية فقد عرفها كالآتي:
تعد الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع اة المشروعات الاخرى
نتيجة لاختيار او تاجير او تدريب او تعيين او تنمية الاصول البشرية كما تتضمن ايضا
القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع¹.

عرفت ايضا بانها : " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد
البشرية و تؤكد اهميتها في تحقيق ارباح المشروع و مجموعة اصوله².
وفي محاولة للربط بين المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و مفهوم المحاسبة عن
الموارد البشرية ، فقد عرفها الكسندر Alexander بقوله :

"ان المحاسبة عن الموارد البشرية ماهي الا امتداد للمبادئ المحاسبية لمقابلة التكاليف
بالايرادات ، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بقيم
نقدية"³.

وهذا امر منطقي ، فالمحاسبة عن الموارد البشرية ماهي الا اسلوب لتحسين نظام المعلومات
المحاسبى و تطوير مخرجات النظام بما يتلاءم و احتياجات الاطراف المختلفة .

نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية :

على الرغم من ان المحاسبة عن الموارد البشرية تعتبر ميدانا جديدا نسبيا الا انها مرت خلال
هذه الفترة القصيرة بالعديد من مراحل التطور المتميزة⁴ :

المرحلة الاولى تقع فى بداية الستينيات وحتى 1966م

وتتميز هذه المرحلة بانها فترة وضع المفاهيم الاساسية المحاسبة عن الموارد البشرية
باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الاخرى و

¹ اريك فلامهولتز تعريب د.محمد عصام الدين زايد د. احمد حجاج ،المحاسبة عن الموارد البشرية الرياض المملكة العربية
السعودية .دار المريخ 1992 ص7.

² سامر معروف تحليل المستوى الموضوعى لاساليب تقييم الموارد البشرية ، مجلة العلوم الادارية والسياسية ، جامعة الامارات
العربية المتحدة ، العدد 2 مايو 1982 ص 67.

³ رمضان محمد على المحاسبة المتقدمة : دراسات فى مشاكل محاسبية معاصرة ، الطبعة الاولى ، دار الحامد ، عمان 1997 ص
297.

⁴ رشا حمادة القياس والافصاح المحاسبى عن الموارد البشرية واثره فى القوائم المالية - دراسة تطبيقية و على اعضاء الهيئة
التدريسية في جامعة دمشق : جامعة دمشق كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق ، العدد الاول 2002م 146.

اعتمدت الدراسات على فكرة راس المال البشرى فى النظرية الاقتصادية ، واهتمت باظهار الاهمية النسبية للموارد البشرية كاحد مكونات الشهرة فى المحاسبة المالية .

المرحلة الثانية من 1966_1971م

تميزت هذه الفترة بالآتى :

- 1- تقييم فعالية نماذج قياس تكلفة و قيمة الموارد البشرية .
- 2- ايجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية .
- 3- التطبيق العملى فى بعض المنشآت .

المرحلة الثالثة 1971_1976

تم نشر العديد من الدراسات الاكاديمية فى العديد من البلدان ، بالاضافة الى تطبيق العديد منها لبيان اثر المعلومات التى تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية فى اتخاذ القرارات الادارية ، وقرارات المستثمرين من جملة الاسهم .

المرحلة الرابعة 1976_1980

شهدت تراجعا بالاهتمام بها سوا من الجانب الاكاديمى او التطبيقى للأسباب الآتية :

- 1- الجزء الاكبر من الدراسات الاولية و التى تعتبر اقل صعوبة تمت من المراحل السابقة .
- 2- قلة عدد الباحثين القادرين على القيام بالدراسات فى هذه المرحلة مما ادى الى قلتها.
- 3- عدم اقبال المنشآت على التطبيق العلمى للدراسات العلمية .
- 4- ارتفاع تكاليف التطبيق لهذه الدراسات.
- 5- العائد المتوقع من التطبيق غير مؤكد .

المرحلة الخامسة 1980_ الى الان .

اهتمت بالجانب الاكاديمى و التطبيقى للأسباب الآتية:

- 1- تزايد اهتمام المنشآت بزيادة الانتاجية .
- 2- التركيز على دور الموارد البشرية فى رفع كفاءة وفعالية المنشآت .

اسباب ظهور محاسبة الموارد البشرية .

تتمثل اسباب ظهور المحاسبة عن الموارد البشرية بالاتي¹:

- 1- ضرورة التمييز بين النفقات الايرادية والراسمالية للموارد البشرية لتحقيق عدالة الربط بين الايرادات و النفقات وسلامة قياس الدخل في الفترات المتعاقبة .
- 2- الاتجاه لتكون نظام المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية لتزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط وترشيد القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- 3- رغبة المستخدمين للقوائم المالية لمعرفة درجة رضاء و معنويات العاملين بالمنشأة .
- 4- تقييم البدائل المتاحة القرارات الادارية المتعلقة بالموارد البشرية.
- 5- حاجة الادارة لمعلومات لاعداد الموازنات التخطيطية الراسمالية للموارد البشرية .
- 6- الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الخدمية التي تعتمد على كفاءة وقدرة مواردها البشرية .

فروض محاسبة الموارد البشرية:

تقوم محاسبة الموارد البشريه على عدة فروض وهي²:

الفرض الاول:

يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المنظمة ان لم يكن اهمها جميعا فكما تستفيد الادارة من العناصر المادية والتقنية والاموال والمعدات والخامات والطرق والاساليب فانها ايضا تجني فوائد جمة من العاملين ، حيث ان هؤلاء قادرون علي المساهمة في تحقيق اهداف المنظمة وتقديم خدمات متنوعة ،حالية ومستقبلية ، وذات قيمة اقتصادية معينة .

الفرض الثاني:

يمكن تطبيق مفهوم الاصول على العنصر البشري ويعرف الاقتصاديون الاصل بانه شي او قيمة يمتلكه شخص او جهة معينة او هو عنصر الانتاج الذي يقدم منفعة او خدمات معينة ويعرف المحاسبون الاصل بانه مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية ويمكن قياسه نقديا بطريقة موضوعية، ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقول هيرمانسون "وهو من اوائل

¹ مؤيد الفضل واخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، عمان ، دار الميسره للنشر و التوزيع 2002م ،ص97ص98.

² هشام حسبو ،الاتجاهات الحديثة فى التحليل المالى جامعة عين شمس القاهرة 1980 ،ص9.

المؤلفين الذين كتبوا في هذا الموضوع اذ يرجع مؤلفة الى سنة 1964 "بتعريف الاصول بانها موارد نادرة يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية او ماضية ،وقادرة على منفعة او خدمات اقتصادية في المستقبل .¹

وتشمل المعاملات اي عملية او صفقات او ظروف يترتب عليها تغيير في وضع الاصول كتعيين عدد من الموظفين مثلا او تدريب بعضهم او انها خدمات البعض الاخر وبناء على هذا يزعم المحاسبون انه يمكن تطبيق مفهوم الاصول على العنصر البشري حيث انه يعطي المنظمة منافع اقتصادية ويمكن تقدير قيمته.

الفرض الثالث :

ان استخدام الاصول الانسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة في مقابل ذلك تحصل المنظمة من هذه الاصول على عدة خدمات ومنافع تسهم في تحقيق درجة من الفعالية حيث ان هذه الخدمات والمنافع الاقتصادية بطبيعتها فان من الممكن قياسها ووضعها في صورة نقدية تظهر في الحسابات الختامية حتى وان حدثت تغيرات في الاصول الانسانية وكذلك العمل او الحالة للتقاعد مثلا فان الكشوف المحاسبية تستطيع اظهار في تكاليف الاحلال.²

الفرض الرابع:

ان قيمة الاصول الانسانية تتاثر بالنمط القيادي للادارة اي ان الطريقة التي تتبعها الادارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعا وانخفاضا او ثباتا مثلا تتوقف انتاجية العاملين ومدى مطابقتها بالمعايير الموضوعية كما ونوعا وتكاليفا على حسن اختيار الاشخاص للاعمال التي تلائمهم ،من حيث القدرات والمهارات من ناحية والرغبات والميول من ناحية اخرى .³

الفرض الخامس:

هناك حاجة لمحاسبة الموارد البشرية ،حيث ان الادارة تحتاج الى معلومات دقيقة وكافية وموقوتة عن العنصر البشري حتى تستطيع اتخاذ القرارات الملائمة بشأن انتقاء الافراد

¹ ايمن عبدالله محمدابوبكر، محاسبة الموارد البشرية ،على الموقع <https://hou83m.wordpress.com> بتاريخ 2018/ 9/18 الساعة 6:6.

² محمد عبدالوهاب السعيد،ياسين عامر ، محاسبة الموارد البشرية ، دار المريخ للنشر ،1984،ص22.

³ نوال عمارة مسعود ،محاسبة الموارد البشرية (الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية) كاية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة ، الجزائر ،مارس 2004،ص4.

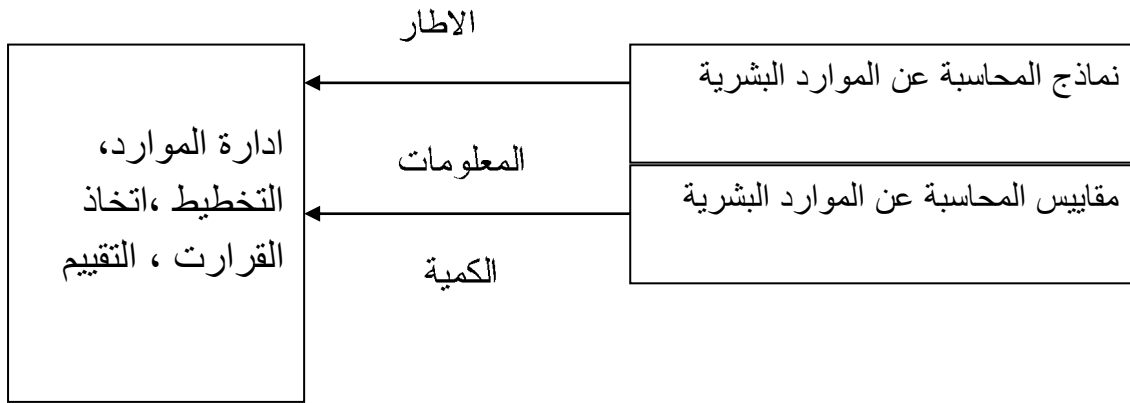
وتتميتهم وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم ،وحيث ان محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيمة فانها تساعد الادارة على بناء قراراتها على تحليل واقعي للتكاليف والعائد واقساط الاستهلاك .¹

وظائف محاسبة الموارد البشرية:

تتمثل وظائف محاسبة الموارد البشرية بالاتي:²

- 1- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية .
- 2- تويب وتسجيل البيانات .
- 3- توصيل المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب و بالدقة المطلوبة.
- 4- تحفيز الادارة على الاهتمام بمفهوم راس المال البشري عند اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية .³
- 5- تقديم المعلومات الكمية لتكلفة و قيمة الموارد البشرية .
- 6- توفير الاطار الذى يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- 7- تقديم مجموعة من المقاييس لحساب تكاليف و عوائد قرارات الموارد البشرية.

شكل رقم (1/1/1) يوضح وظائف محاسبة الموارد البشرية



اريك فلامهولتز تعريب د.محمد عصام الدين زايد د. احمد حجاج ،المحاسبة عن الموارد البشرية الرياض المملكة العربية السعودية .دار المريخ 1992 ،ص28.

¹ محمد عبد الوهاب السعيد، ياسين عامر ،مرجع سبق ذكره ص23_26.

² جابر على فاضل ، تصميم نظام مقومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية (القاهرة المنمة العربية للتنمية الادارية ، ندوة استخدام تكنولوجيا المعلومات فى ادارة الموارد البشرية ، الفترة من 2-6 ديسمبر 2007 ص4 .

³ Russel p.vakharia ,financial accounting of human resource policies (cost engineer vol 37,No,7,1995)

اهمية محاسبة الموارد البشرية :

تتمثل اهمية محاسبة الموارد البشرية في الاتى :¹

- 1- تحديد العائد على راس المال المستثمر في الموارد البشرية .
- 2- معرفة نسبة معدل دوران العمل وقيمة الخسائر الناتجة عنه .
- 3- مساعدة الادارة في الاختيار بين البدائل في عملية اتخاذ القرارات في الموازنات الراسمالية باضافة تكلفة وقيمة الموارد البشرية .
- 4- المساعدة في تخطيط الاستثمار في الموارد البشرية .
- 5- تستخدم بياناتها في اعداد النسب المالية بالاضافة و التخطيط المالى .
- 6- الحكم على مدى فعالية المنشأة فى ادارة مواردها البشرية .

اهداف محاسبة الموارد البشرية :

يتجلى الهدف الاساسى لمحاسبة الموارد البشرية فى مساعدة الادارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوائفها في التخطيط والرقابة ، كما تهدف الى تقديم بيانات و معلومات صحيحة و موثقة فى الوقت المناسب للمستفيدين حيث تسعى الى تحقيق الاهداف التالية²:

- _ تحديد و قياس تكلفة الموارد البشرية باسلوب يعطى نتائج اكثر موضوعية .
- _ مساعدة الادارة في تخطيط القوى العاملة ، بغرض تحقيق الاستخدام الامثل لها و ربطها بعمليات المؤسسة .
- _ مساعدة الادارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الادارية و المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات الاستغناء او التوظيف لاحد العناصر البشرية .
- _ تحديد اثر برامج خفض التكاليف بما يخص الموارد البشرية .
- _ مساعدة الادارة على الرقابة على الموارد البشرية و استخدامها بافضل كفاءة ممكنة³.

¹ د.محمد جلال محمد بديوى ، المحاسبة عن الموارد البشرية (بغداد ، الجامعة المنتصية ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الرابع ، 1980م ص 217،ص218.

² ابراهيم فتوح (2000) مشكلات الاعتراف و القياس فى المحاسبة عن الموارد البشرية ، اقتراح التطبيق فى جامعة تشرين ، مجلة اربد للبحوث والدراسات ، جامعة اربد الاهلية _ الاردن ، المجلد 2 العدد2 ص 43، ص44.

³ فضل سالم . (2008) مدى اهمية القياس و الافصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ص23،ص24.

- _ مساعدة المؤسسات الحكومية في قياس الاداء الاجتماعى للمنشأة و اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومى .
- _ بيان كيفية الافصاح عن التكاليف وقيمة الموارد البشرية .

هناك عدة مزايا لمحاسبة الموارد البشرية

تتمثل مزايا محاسبة الموارد البشرية فى الاتى¹ :

- 1- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الابعاء الحالية والمتوقعة .
- 2- تقدير الاستثمارات التى تواجهها المنظمة فى بناء تنظيمها الانسانى .
- 3- استحداث اصول جديدة هى الاصول الاسلامية ضمن المركز المالى للمنظمة ، الامر الذى يؤدى الى زيادة ثقلها فى السوق .
- 4- تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة فى القيام بمسئوليتها الاجتماعية ، وذلك عن طريق وضع اهداف لتنمية الموارد البشرية بالاضافة الى الاهداف الانتاجية.
- 5- تساعد محاسبة الموارد البشرية فى تحويل النظرة الى العاملين من انهم اعباء على المنظمة الى انهم اصول ، مما يزيد من اهتمام الادارة بتطوير الموارد البشرية ، وا اعتبار العاملين فى المؤسسة ليسوا فقط ادوات انتاجية بل اعضاء مشاركين فى تحقيق اهداف المنظمة الى جانب اهدافهم الشخصية .
- 6- تشجيع عملية الاقتراض طويلة الاجل بضمان الاصول التى تم زيادتها نتيجة زيادة الاصول البشرية.

اى ان محاسبة الموارد البشرية لها غرض مزدوج فهى بالاضافة الى كونها اسلوب جديد للتفكير المنطى لادارة الموارد البشرية فهى نظاما لامداد الادارة بالمعلومات اللازمة لادارة تلك الموارد بكفاءة و فعالية .

من العوامل التى ساعدت على الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية اهمها :-

- 1- اهتمام الادب المحاسبى بمفاهيم و طرق المحاسبة عن الموارد البشرية التى تمثل الاصول الاساسية لمعظم المنشآت².

¹ وليد الحبالى (2004) دراسات فى المشاكل المحاسبية المعاصرة " الطبعة الاولى " عمان ، دار الحامد للنشر والتوزيع ص298.

² اريك فلامهولتز 1992، المحاسبة عن الموارد البشرية ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، دارالمريخ للنشر ، الرياض ص4.

- 2- ازدياد الحاجة الى الافراد العاملين للتعليم والتدريب واكتساب المهارات و الخبرات التي تزيد من قيمة راس المال للمنشأة .
- 3- تعتبر الموارد البشرية من انواع الاصول فى الوحدة الاقتصادية وله تاثير جوهري على الانتاجية¹.
- 4- تعتبر الموارد البشرية ان لها قيمة سوقية تؤثر فى القيمة السوقية للمنشأة.
- 5- التطورات و التغييرات التكنولوجية و التقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية والتي نبغ عنها فترة واسعة لنظم الانتاج و الادارة فى المؤسسات².
- 6- تعطى محاسبة الموارد البشرية دلالات هامة لبعض النسب و المؤثرات المالية والمحاسبية³.
- 7- ان تجاهل اعمية محاسبة الموارد البشرية وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عنها يؤدي الى اتخاذ قرارات غير سليمة ، وعدم قيام المشروع بانجاز اهدافه بالشكل المناسب نتيجة عدم ايمان العناصر البشرية باهداف المشروع يحكم عليه بالفشل.... الخ⁴.
- 8- وبذلك لم تعد قيمة المؤسسة تقاس عن طريق الطرق التقليدية للاصول فقط والمباني والمنشآت وخطوط الانتاج ، ولكن الامر تطور واصبحت قيمة المؤسسة تقاس من خلال دور واهمية المورد البشرى كجزء مهم من القيمة الاجمالية للمؤسسة ، وبالتالي فان محاسبة الاصول البشرية تؤثر فى ازدهار اعمال المؤسسة ، وكذلك النتائج النهائية للنشاط الذى تمارسه . يوضح فى الشكل رقم(1-2) تاثير محاسبة الموارد البشرية على تلك النتائج :

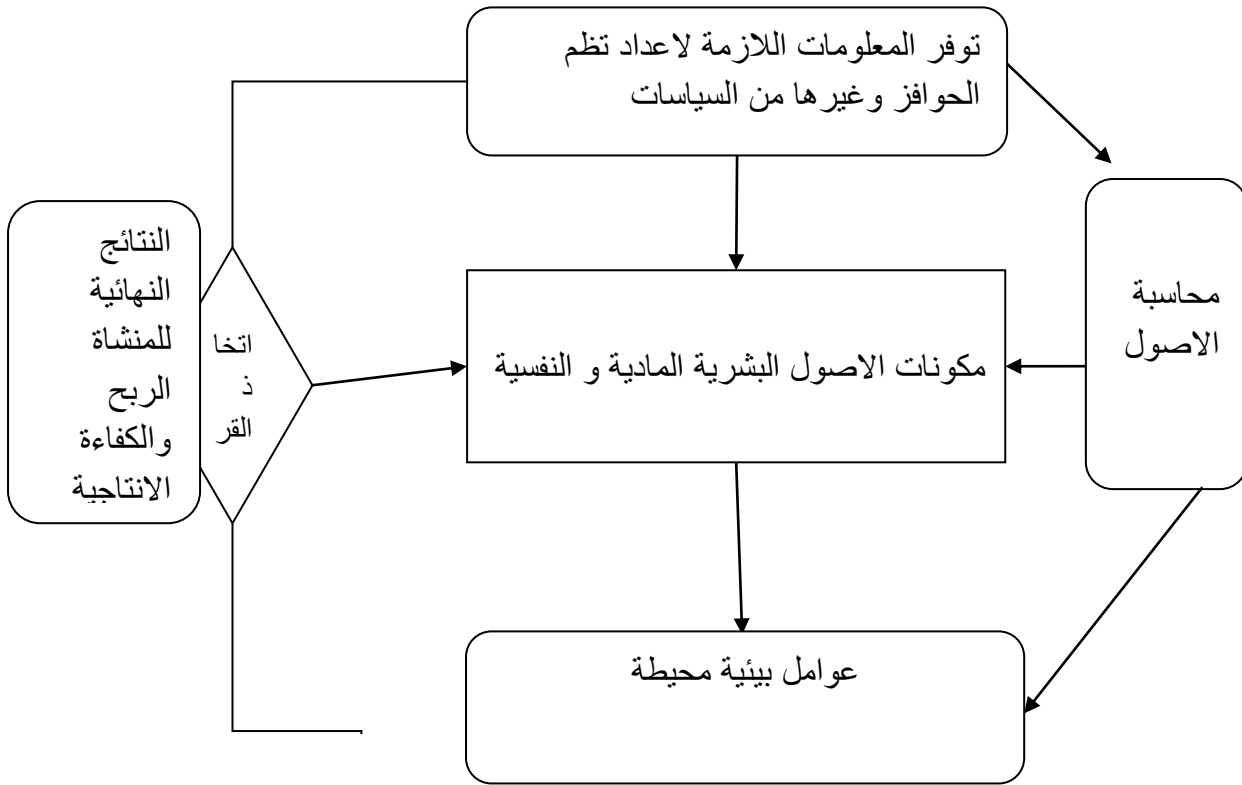
¹ على فاضل جابر ، 2007 مرجع سابق ، ص34.

² وليد الحياىلى 2004 ، مرجع سابق ، ص295.

³ كمال حسن جمعة 2008، بحث بعنوان " محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشرى " مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد الثامن عشر ، ص127

⁴ حسين القاضى ، ومأمون حمدان (2001) نظرية المحاسبة ، دار العلمية و دار الثقافة عمان ص30.

شكل رقم (2/1/1) اثر محاسبة الموارد البشرية على النتائج النهائية لنشاط المؤسسة



هشام حسبو (1981) "الاتجاهات السلوكية في المحاسبة" مكتبة عين شمس ، القاهرة ص60.

خصائص محاسبة الموارد البشرية :

توجد عدة خصائص للمحاسبة عن الموارد البشرية يذكر منها¹:

- انها نوع من انواع المحاسبة يعني فقط بالجانب البشري داخل المؤسسة اي ان من مميزاتها انها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المؤسسة.
- لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث انة من المعروف ان المحاسبة مالية كانت او تحليلية او غيرها ،تهتم بالجانب المادي فقط اما محاسبة الموارد البشرية لاتفصل الجانب المادي للعامل عن الجانب المعنوي له .
- تسمح للادارة من خلال توفر معلومات ومعطيات بالتخطيط السليم لمواجهة الاعباء المتوقعة للعمال داخل المؤسسة.
- القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج اليها المؤسسة لبناء تنظيماتها الانسانية وبناء هيكل العمالة .

¹محمد عبد الوهاب السعيد، ياسين عامر ،مرجع سبق ذكره ص19.

• تتميز ايضا بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة وتيسير العنصر البشري داخل المؤسسة.

• القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد ومقارنة بالتكلفة من خلال الخصائص السابقة .

• نجد ان محاسبة الموارد البشرية ، وعلى اعتبار انها تعنى بنوع خاص من الاصول فانها تهتم بالجانب المادي والجانب الغير مادي للعنصر البشري .

الاتجاهات المستقبلية لمحاسبة الموارد البشرية :

ان المحاسبة عن الموارد البشرية قد دخلت فى مرحلة تطوير سريع فان العديد من الشركات والمنشآت الهامة كانت قد بدأت فى تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية خصوصا مكاتب المحامين والمحاسبين والمراجعين الضخمة وبدا الباحثون يكشفون استخدامات جديدة للمحاسبة عن الموارد البشرية¹ .

ومن ناحية اخرى فاننى اعتقد ان الموارد البشرية ستعمل على تعميق واعادة تطوير اساليب ادارة الافراد وفن ادارة البشر خاصة وانها ادت وستؤدى الى اعادة النظر الى البشر على انهم عناصر تنظيمية عالية القيمة وليسوا مجرد ادوات انتاج .

¹ رشا حمادة "القياس والافصاح المحاسبى عن الموارد البشرية" مجلد جامعة دمشق _ المجلد الثامن عشر العدد الاول 2002 ص147.

المبحث الثاني

طرق قياس تكاليف الموارد البشرية

نتناول في هذا المبحث المفاهيم الأساسية التي تستخدم لقياس تكاليف الموارد البشرية على مستوى المنشأة كما يقدم المصطلحات نماذج القياس التي يقوم عليها نظام التكاليف الفعلية للموارد البشرية .

المفاهيم المحاسبية للتكلفة :

هنالك مفاهيم مختلفة للتكلفة حيث توجد التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال والتكلفة الجارية والتكلفة المباشرة وغير مباشرة والتكلفة المعيارية والتكلفة التفاضلية والتكلفة الغارقة وسوف نتطرق بالتفصيل عن التكلفة الجارية والتاريخية والإحلال .

تعريف التكلفة :

التعريف التقليدي للتكلفة هو التضحية التي تتحملها المنشأة للحصول على بعض المنافع أو الخدمات المستقبلية ويمكن تحمل التكلفة في سبيل الحصول على شيء مادي ملموس أو منافع غير ملموسة¹ .

من ناحية المبادئ العلمية فإن إي تكلفة يمكن أن تكون "مصروفاً" أو "أصلاً" فالجزء من التكلفة الذي تم إستهلاكه وإستغلاله خلال الفترة المحاسبية فهو المصروف ، أما الجزء من التكلفة الذي لم يستهلك خلال الفترة بل تستفيد منه خلال فترات تاليه فهو الأصل.

التكلفة الأصلية وتكلفة الإحلال :

هناك العديد من المفاهيم المحاسبية الخاصة بالتكلفة والتي تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة على الموارد البشرية ومن هذه المفاهيم التكلفة الأصلية وهي تعبر عن التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد وهي تعادل تماماً التكلفة التاريخية ، أما تكلفة الإحلال فتعني التضحية التي يجب تحملها لإستبدال مورداً مملوكاً أو مستخدماً في المنشأة التكلفة المدفوعة وتكلفة الفرصة .

¹ فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية ، تعريب زايد مرجع سابق ، ص95.

التكلفة المدفوعة وتكلفة الفرصة أهم مكونات التكاليف الأصلية وتكلفة الإحلال ، تشير التكلفة المدفوعة الى ما يمكن أن تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على أو إستبدال مورد معين من مواردها وهو ما سمي التكلفة التاريخية .

أما تكلفة الفرصة فهي تعرف بأنها التضحية بإيراد أو دخل في سبيل الحصول على أو إحلال مورد معين وعلى سبيل المثال إذا قام احد رجال البيع بالتضحية ببعض وقته للتدريب فإن المبيعات التي كان من الممكن أن تتم في هذا الوقت تمثل تكلفة الفرصة ، وبالمثل إذا قامت المنشأة بإغلاق الأبواب للراحة وحضر احد العملاء للشراء ولم يتمكن من ذلك ، فإن قيمة إيراد المبيعات الضائعة تمثل تكلفة الفرصة لفترة الراحة .

فعليه فإن تكلفة الفرصة تعرف بأنها مجموعة من المنافع التي تم التضحية بها في سبيل إستخدام الموارد إستخداماً بديلاً .

مفاهيم تكلفة الموارد البشرية :

أن تعبير " تكلفة الموارد البشرية " مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويمكن القول بأن تكلفة الموارد البشرية هي تكلفة تتحملها المنشأة في سبيل الحصول أو إستبدال البشر ، وفي مثلها باقي التكاليف فهي تشمل على المكونات " مصروف ، أو أصل " كذلك يمكن أن تتكون من التكلفة المدفوعة وتكلفة الفرصة كما يمكن أن تكون تكلفة مباشرة أو غير مباشرة¹ .

وبالإضافة الى ذلك فإن من الممكن أن تكون هنالك تكاليف معيارية للموارد البشرية مثل التكاليف الفعلية لها وأخيراً فإن المفاهيم المحاسبية الفعلية لتكلفة الحصول أو الإحلال لها ما يشابهها في المحاسبة عن الموارد البشرية .

التكلفة الأصلية للموارد البشرية:

التكلفة الأصلية للموارد البشرية هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتميئهم . هذا التعريف هو نفسه المفهوم المشبع في تعريف تكلفة الأصول الأخرى . وعلى سبيل المثال فإن تكلفة المعدات والألات هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول هذه الموارد ، وتشتمل التكلفة الأصلية للموارد البشرية على تكلفة الإجتذاب والإختيار والتعيين والإحلال والتأهيل للعمل والتدريب أثناء العمل وبعض هذه التكاليف تعتبر

¹ فلامهولتز ، تعريب زايد ، مرجع سابق ص95.

تكلفة مباشرة والبعض الآخر يعتبر تكلفة غير مباشرة ، بالنسبة للعملية التدريبية فإن تكلفة المشرف على المتدرب خلال مرحلة التدريب أثناء العمل تعتبر تكلفة غير مباشرة¹ .
يؤشير الغرض من تجمع هذه التكاليف على مكوناتها وطريقة تحليلها لاغرض الإستخدام الإداري

مثلا من الأفضل أن تكون تكلفة الفرصة ضمن التكلفة الأصلية للموارد البشرية ومع ذلك نظراً للمعوقات التي تواجه قياس تكلفة الفرصة فإن من الإنسب إحلال تقديرات معقولة معده على أساس منطقي بدلا عنها كنسبة لذلك ، رغم أنه من المرغوب فيه إستخدام تكلفة الفرصة لأغراض إدارة المنشأة أي لأغراض داخلية ، لذلك فانه غير مرغوب فيه تقديم معلومات عن تكلفة الفرصة المستخدمة من خارج المنشأة لذلك تضمن المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية مع المحاسبة عن التكاليف الأخرى .

قياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية:

لقد عرفنا التكلفة الأصلية للموارد البشرية على أنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأفراد وتنميتهم إهتماماً في هذا القسم الذي ينص على قياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية هنا تعود لعنصرين رئيسيين للتكلفة الصلية تكلفة الحصول وتكلفة التعلم وكلاً من هذين العنصرين له مكوناته المباشرة وغير مباشرة² .

تكلفة الحصول على البشر :

تشير هذه التكلفة إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً ، وهي تشمل على كلاً من التكلفة المباشرة للإستقطاب والإختيار والتعيين والتوظيف وكذلك مجموعه معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقى والتدريب من داخل المنشأة .

تكلفة الإستقطاب :

هي تكلفة إجتذاب أعضاء جدد محتملين للمنشأة ، والمكون الرئيسي لتكلفة الإستقطاب هي الإعلانات وأتعاب هيئات التقويم والتوظيف وتكلفة السفر والإنتقالات وأيضا المصاريف

¹ Intrenational Advancesin Eeconomic (Reserch Univest Pomeu Eabra_ Spinp 1990) P96.

² اريك فلامهولتز ، مرجع سابق ، ص100.

الإدارية المستخدمة لهذه الأعمال ويمكن ان تكون هناك عناصر أخرى ذات أهمية يجب تفصيلها في بنود مستقلة .

ولعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الإستقطاب هو كيفية معالجة التكاليف المتعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمنشأة ويمكن حل هذه المشكلة بإعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط بمعنى أنه يمكن إعادة تحمل هذه التكاليف كلها إلى الأشخاص الذين تم تعيينهم.

تكلفة الإختيار :

تتحمل المنشأة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة وهي تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة لإجراء عملية الإختيار ، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة المقابلات وتكلفة الإختبارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكاليف هي تكلفة المقابلات ، يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب تشغيلها أنه على المنشأة أن تتحمل تكلفة أعلى في سبيل إختيار الأفراد في المستويات الإدارية العليا ترديد عن تلك التي تتحملها في سبيل إختيار موظفين للكتابة على الألة الكاتبة .

تكلفة التوظيف أو التسكين :

تتحمل المنشأة تكلفة التوظيف في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضعه في الوظيفة الشاغرة ، وتشتمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والإنتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.

أما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المنشأة سبيل وضع الأفراد الذي تم توظيفه في وظيفته ، ومن الناحية العلمية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلي ذلك لأن لها هدف إساسي هو تعيين وتسكين الفرد أي تؤخذ كلها معاً ويحمل بها الفرد الذي تم تعيينه وتختلف بحسب المستوي الوظيفي التنظيمي للوظيفة التي سيتم التعيين عليها .

تكلفة التعلم :

وهذه التكاليف تؤشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد الذي تم تعيينه و وضعه في مستوي الاداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة ، وتعرف تكلفة

التعلم بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة لحين تحقيق مستوي الإنتاجية المطلوب عادة بوظيفة معينة .

وتشتمل تكاليف التعلم على كلاً من عناصر التكاليف المباشرة وغير مباشرة وذلك للقيام بعملية التأهيل والتدريب التقليدي أو الرسمي بجانب القيام بهذه العمليات أثناء مزاولة الفرد لعمله ، كما تشتمل على تكلفة البرامج أو التدريب الرسمي بما في ذلك رواتب المتدرب ، فيمكن أن تشتمل على تكلفة الفرصة للإنتاج أو الأداء الضائع خلال هذه الفترة .

تكلفة التدريب الرسمي و التوجيه :

هذه التكاليف التي تتحملها المنشأة لتدريب الشخص وهو في مكان وظيفته ، ومن خلال العمل اليومي بدلاً من التدريب الرسمي وهذا النوع من التدريب ليست فقط لعمال الإنتاج بل أيضا يمكن أن يتم بالنسبة للمتخصصين مثل المهندسين والمحاسبين وما شابههم ، والتكاليف المباشرة لهذا النوع من التدريب هو المرتبات والإجور التي يتقاضاها الشخص خل التدريب وحتى تصل إنتاجيته إلى المعدل المطلوب .

وكذلك فإن تكلفة المن الذي يقضيه المدرب تتمثل في تكلفة مرتبه طول فترة التدريب والتي تعتبر أيضا من تكاليف التدريب . أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب فهي تمثل تكلفة الأداء الضائع للعاملين الآخرين بخلاف المتدرب نفسه حيث تتأثر إنتاجية الأفراد الذين يتعاملون مع المتدرب أثناء العمل لحين تصل إنتاجيته إلى المستوي العادي المطلوب .

تكلفة الإحلال للموارد البشرية

تكلفة إحلال الموارد البشرية هي التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن ، فاذ كان أحد الأفراد سيتترك العمل في المنشأة فإن المنشأة ستتحمل أعباءه في سبيل إجتذاب وإختيار وتدريب فرد آخر بديلاً عنه .¹

وتكلفة الإحلال هي تكلفة دوران العامل الحالي بالإضافة إلى تكاليف الحصول عليه وإستبداله بغيره ، وهي تشتمل على كلاً من عناصر تكاليف مباشرة وغير مباشرة وحتى أن تكلفة الإحلال تستخدم لأغراض إدارية كما سبق بينا ذلك ، فأنها يجب أن تشتمل على كلاً من تكلفة الفرصة وكذلك التكلفة المدفوعة .

¹ اريك فلامهولتز ، مرجع سابق ص156.

ومن حيث المبدأ فإن تكلفة الإحلال يمكن أن تشمل فرد أو مجموعة من الأفراد فإن ما يفكر به مدير شؤون الأفراد هو انه يريد بديلاً قادراً على أن يقدم مجموعة من الخدمات التي تلزم وظيفة معينة وليست بالضرورة إحلال فرد بدلاً من فرد آخر ، وبمعني آخر فهم يفكرون في إحلال أفراد للقيام بوظائف أو بواجبات محددة وليست إحلال فرد باخر فقط .

ومما سبق يتضح أن هناك دوراً مزدوجاً لمفهوم تكلفة الإحلال وظيفياً وشخصياً وفي هذا الخصوص فإن تكلفة الإحلال الوظيفي تؤشير إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة الآن لإحلال فرد مكان اخر يعمل حالياً في وظيفة أو مركز معين بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشغل هذه الوظيفة ، أما تكلفة الإحلال الشخصي فهي تعني التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة اليوم لتغيير شخص يعمل بالمنشأة حالياً ببديل قادر على تقديم مجموعة خدمات معادلة لتلك الخدمات التي يقدمها الشخص وفي كافة الوظائف التي يمكن أن يشغلها ، وهذه المفاهيم لتكلفة الإحلال يمكن أن تمتد لتشمل المجموعات وكذلك الأفراد وبالرغم من ذلك فانه لا يوجد بحوث حول تكلفة الإحلال للمجموعات وبدلاً من ذلك فقد ركزت البحوث على الفرد بإعتباره الوجه الأساسي للدراسة والتحليل .

قياس تكلفة الإحلال للموارد البشرية :

تعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تحملها المنشأة اليوم لإستبدال موارد بشرية موظفة في المنشأة فعلاً ، كما ذكرنا أنه يوجد نوعين من تكلفة الإحلال الوظيفي و الشخصي وفي هذا الجزء سنتعامل مع مقاييس كلاً منهما .

تكلفة الإحلال الوظيفي

تعرف تكلفة الإحلال الوظيفي أو الإستبدال الوظيفي بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة الآن في سبيل إحلال شخص مكان آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة ، لتكلفة الإحلال الوظيفي ثلاثة عناصر هي تكلفة الحصول على الأفراد وتكلفة التعلم وتكلفة ترك العمل وقد قمنا بمناقشة النوعين الأول والثاني وسنتطرق لدراسة النوع الثالث كما يلي .

تكلفة ترك العمل أو الانفصال :

هي التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين يشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب من الأسباب سواء بالإستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تعقد عن العمل وما إلى ذلك وهذه التكلفة يمكن أن تشمل على تكاليف مباشرة وغير مباشرة .

وخلال البحث عن شخص آخر بديل ليشغل الوظيفة الخالية فان المنشأة تتحمل نوع من التكاليف غير المباشرة نتيجة لعدم القيام بأعباء هذه الوظيفة لعدم وجود من يقوم بها ، واذا كان الأداء لهذه الوظيفة يؤثر على أداء مركز أو وظيفة او وظائف اخري فان القائمين بهذه الوظائف قد يتأثرو بذلك ويقل معدل أدائهم نتيجة لذلك ، ففي شركة التأمين مثلاً فان أداء الموظف الذي يقوم بالبحث عن طلبات التعويض يؤثر على أداء الموظفين الآخرين مثل من يقوم بمراجعة طلبات التعويض التي يعدها الباحث المذكور كما يؤثر على أداء مدير إدارة التعويضات نفسه ، وبالتالي فان الخسارة الناتجة عن ترك هذا الباحث لعمله ستمتد لتشمل وظائف أخرى خلال فترة عدم شغل هذه الوظيفة .

والفرق بين الأداء العادي والأداء في ظل وجود وظيفة خالية يمكن أن يسمى بتكلفة الوظيفة الخالية مثلاً في حالة ترك مندوب المبيعات للعمل في الشركة فأنها تتحمل تكلفة الفرصة الناتجة عن إيرادات المبيعات التي ضاعت من الشركة خلال فترة خلو الوظيفة وهذا أيضا يمكن تسميته تكلفة الوظيفة الخالية .

وهناك عناصر تكلفة أخرى تنشأ نتيجة ترك أو الانفصال عن التنظيم وهي الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال حيث يكون هنالك مثلاً أو إتجاهها لدي الشخص في تخفيض إنتاجيته في هذا الفترة طالما يعرف انه سيتترك العمل .

تكلفة الإحلال الشخصي :

ويؤشير مفهوم تكلفة الإحلال الشخصي على عكس تكلفة الإحلال الوظيفي إلى التضحية التي تتحملها المنشأة اليوم في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادر على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الأول أو الحالي وهذا يعني تكلفة إحوال شخص مكافئ تماماً من الناحية الشخصية أو الوظيفية وليس فقط الأفراد وليكن مجموعات الفراد أو التنظيم البشري كله، وعلى سبيل المثال فأنه يمكن إستبدال فريق من المهندسين في إحدى شركات صناعة

الطائرات و يتماشي تعريف تكلفة الإحلال الشخصي مع مفهوم التكلفة الاقتصادية وذلك بسبب العلاقة الوثيقة بين الاثنين والاسباب الاخرى .

نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة :

1/ نموذج الشهرة غير المشتراه لهوماتسون

تقوم هذه الطريقة على أساس المقولة إن احسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة ، بمعنى آخر فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشراً على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية وبالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية خلال القوائم المالية وليست الإستخدامات الداخلية التنظيمية وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشآت المشابه له في نفس مجال العمل والإمكانات وإعتبرات إختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى الأصول البشرية ¹.

2/ نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للف وستوارتز

قام الباحثان " لف وستوارتز " بإشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية يأخذ في الإعتبار المفهوم الإقتصادي للرأس المال البشري في البيانات المالية الذي يستند إلى نظرية ارفنج لرأس المال حيث أن رأس المال يعرف بأنه مصدر لتدفق وتولد الدخل وقيمته في القيمة الحالية لدخول المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين للمالك لهذا المورد وبموجب هذا النموذج يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب والإجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الإنتاجي بسعر فائدة خاص وهذا يقودنا إلى المعادلة أو النموذج الذي يتم من خلاله قياس قيمة رأس المال الإنساني المقررة لما يلي :

3/ نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامولتر

يعتمد هذا النموذج في قياس قيمة الإستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من إستخدامها

¹ فضل كمال سالم ، مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية ، مرجع سابق ، 115.

أي أن قيمة الفرد يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعه ويتطلب تطبيق هذا النموذج تتبع حركة من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة بإعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة . ومن أجل جعل النماذج علمية وحساب القيمة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة يجب إتباع الخطوات التالية:

1. تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للمنظمة
2. تقدير مدة خدمة الفرد والثبات المتوقع لشخص ما
3. تحديد مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام
4. إحتمال أن شخص ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقلة

بعض الإتجاهات العلمية في قياس تكلفة الموارد البشرية

ظهرت عدة دراسات وبحوث علمية تستهدف قياس وتقييم الاصول البشرية علي الرقم من ان هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها الا انها تتفق في اهميه قياس هذه الاصول البشرية بما ذلك من اثار جوهريه علي حسن اداء الادارة لواجباتها.¹ والقياس هو اهم واشمل من التقييم حيث يعبر التقييم عن ربط القياس بوحده النقد فقط بينما نجد ان القياس عبارة عن مقارنة الشئ المرغوب قياسه بوحدة ثابتة وذلك لتحديد كميته أو قيمة الشئ.

وفيما يلي أهم الطرق التي تناولت تقييم الأصول البشرية :

أولاً: طريقة تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية:

هي التوضيحية التي تتكبدتها المنشأة في سبيل الحصول المورد البشري على أساس التكلفة المدفوعة فعلاً في الحصول على الموارد البشرية ، وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف الإستدعاء ، والإختيار ، تسليم الفرد للعمل ، والتأهيل والتدريب ، المكافأة ، وترك الخدمة وتتم رسمة هذه التكاليف تمهيدى لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعمالين وتحديد قسط الإطفاء السنوي الذي يضاف إلى مصاريف المدة المحاسبية التي تم إستخدام الأصل خلالها.²

¹ يوحنا عبد ال ادم ، محاسبة الموارد البشرية ، مجلة الادارة العامة 1982، ص28.

² مؤيد الفضل ، ود على الدغوجي ، مشاكل محاسبية معاصرة ، ص105.

مع الإعراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل أو زيادة قيمة الأصل للإفصاح عن التكاليف ، وبالرغم مما تتميز به هذه الطريقة من سهولة وموضوعية التعبير عن قيمة الأصول البشرية وأنها تتماشى مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة إلا أنها تعرضت لعدة إنتقادات منها :
1/ لا توضح التغيرات الحاصلة في قيمة الأصول البشرية بفعل مرور الزمن ومما تكتسبه من معارف

2/ لا تؤدي إلى أي قيم قابلة للمقارنة بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم

3/ لا تأخذ بعين الإعتبار تغيرات الأسعار في وقت التضخم

ثانياً : طريقة التكلفة الإستبدالية:

نعني بالتكلفة الإستبدالية التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل تعيين وتدريب وتطوير عدد مماثل من الموارد البشرية الحاليين ، بمعنى آخر أي ما يتم تحمله من تضحية اليوم في سبيل إحلال مورد بشري يستخدم حالياً أي أن المشروع يتحمل كافة النفقات الواجب إنفاقها على مورد بديل حتي يصبح قادراً على إعطاء نفس الخدمات التي يقدمها المورد الحالي للمشروع¹.

ويمكن التمييز بين نوعين من تكلفة الإستبدال هما²:

1/ إستبدال وظيفي وهي التضحية بالموارد الإقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة بالتنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام.

2/ إستبدال شخصي هي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادراً على تقديم نفس الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وهي تشتمل على تكلفة الحصول فقط.

ويتميز أسلوب التكلفة الإستبدالية :

أنه بديل جيد عن القيمة الإقتصادية حيث يراعى تغيرات أسعار السوق ويساعد في عملية التخطيط عن طريق توفير تقديرات تكاليف الحصول على العاملين للوظائف المختلفة.
ويعاب على هذه الطريقة :

1/ أن قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة إستبداله.

¹ يوحنا عبد ال ادام " محاسبة الموارد البشرية " مجلة الإدارة العامة العدد (28) 1988 ص 113.

² رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصرة ، ص220،ص221.

2/ قد لا يتوفر لأصل بشري معين تكلفة إستبدال معادلة له .

3/ عدم وجود سوق لبيع وتبادل الأشخاص.

ثالثاً: طريقة الفرصة الضائعة

تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من إستعمال ما إلى إستعمال آخر بديل بالنسبة للموارد البشرية فان تكلفة الفرصة الضائعة هي القيمة الضائعة لتخصيص شخص في وظيفة معينة دون الأخرى وتساعد هذه الطريقة على التوزيع الأمثل للقوة البشرية على الإستخدامات البديلة كذلك تضع الأساس الكمي لتنمية الموارد البشرية ويعاب على هذه الطريقة أنها تهتم بالأشخاص ذوي الكفاءة العالية التي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض على القيمة الحالية¹.

رابعاً : طريقة رسملة الإيجور

تعتمد هذه الطريقة في إيجاد قياس قيمة الأصول البشرية على مقدار الرواتب والإيجور المدفوعة للأفراد العاملين في المشروع أخذين بالإعتبار إحتتمالات ترك الخدمة أو الوفاة أو في حالة التقاعد والبعض حدد المدة بخمس سنوات قادمة .

ويعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد على الأجر والرواتب في الوصول لقيمة الأصول البشرية متجاهلين النفقات الأخرى.²

التكلفه الجارية للموارد البشرية (الحاليه)

من طرق قياس التكلفه الجارية :

أولاً طريقة التقييم علي اساس الرواتب المستقبلية :

تعرض للمفهوم الإقتصادي الذي ينظر للإنسان علي انه اغلي واعظم الاستثمارات وابعدها اثر في النشاطات الإقتصادية للمنشأة ، وذكر طريقة لقياس قيمته تستند علي الاساس النظري لمقولة فيشر التي تنص "على ان قيمه راس المال تقاس بمجموعه الارباح الصافية المتوقع تحقيقها مستقبلاً" وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية علي اساس خصم الرواتب والايجور التي يتوقع ان يحصل عليها الموظف خلال عمره الانتاجي بالمنشأة بسعر فائدة خاص³.

¹ اريك فلامهولتز ، مرجع سابق ،ص293.

² احمد موسى ، دراسات في المحاسبة الاجتماعية ، دار النهضة العربية ، 1997، ص343.

³ اريك فلامهولتز ، مرجع سابق ، ص111،ص112.

من المميزات التي توفرها هذه الطريقة :

انها تساعد في ايجاد درجة الكثافة العمالية في المنشاه ،كما انها تبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل اعمار الموارد البشرية وبالتالي يساعد في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمنشأة مع نظيرتها في المنشآت الاخرى ذات الهياكل المماثلة من اعمار موارد البشرية . كذلك يؤخذ علي هذه الطريقة عند قياس قيمة الموارد البشرية استناداً علي القيمة الحالية للايرادات المتوقع ان يحصل عليها الفرد خلال المدة المتبقية من حياته العملية ، اضافة الي قيمة بقاء حجم القوي العاملة بالنسبة للمنشاه في ظل هذه الطريقة ستكون ثابتة او تتناقص اذا اخذ في الاعتبار قسط الاطفاء السنوي .

ثانياً :طريقه التقييم علي أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية :

تعتمد هذه الطريقة قيمة الاستثمار في الموارد البشرية علي النظرية الاقتصادية التي تنادي بان قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها وانما في معدل العائد الناتج من استخدامها ، اي ان قيمة الفرد بالمنشاه يجب ان تقاس علي اساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة ويتطلب تطبيق هذه الطريقة الاخذ في الحسبان تتبع حركة الفرد داخل المنشاه في مجموعه الوظائف الادارية والفنية علي مدى عمره الوظيفي حتي يمكن الاعتماد علي اجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها خلال تحركه الوظيفي كما يتوقع ايضا دراسه احتمالات وتوقعات ترك الفرد للوظيفة وتقدير المدة التي يتوقع ان يعطي منها الفرد خدماته للمنشاه .

يؤخذ علي هذه الطريقة انها تهمل قياس عناصر القيمة المضافة لاشخاص يعملون كفريق عمل واحد داخل المنشاه ،وذلك بسبب تركيزها في قياس قيمة الموارد البشرية بشكل منفصل ، ناهيك عن كونها لم تبحث مسالة ترك الخدمة والاستقالة المفاجئه لافراد عند احتساب القيمة.

المعالجة المحاسبية للموارد البشرية :

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشرية تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري ، على ضوء ذلك فان المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي¹:

1/ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

2/ مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات.

¹ وليد ناجي الحيايلى ، المشاكل المحاسبية ، مرجع سابق ، ص306.

3/ مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت
الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والإختبارات .

الفصل الثانی

تقویم الاداء المالی

المبحث الاول: مفهوم وتعریف واهمیه تقویم الاداء

المبحث الثانی: تقویم الاداء المالی ومفهومه واسالیبه

المبحث الاول

مفهوم وتعريف واهمية تقويم الاداء

مفهوم الاداء:

لم يظهر مفهوم الاداء بشكل مباشر في مدرسة العمليات الادارية كما جاءت في كتابات اتعمتها ،فالعملية الادارية في هذه المدرسة كما يشير عبدالباري ابراهيم دره تتكون من العمليات الفرعية المتعاقبة التالية¹:-

وهي التنظيم والتوظيف والتخطيط والتوجيه و الرقابة وكان يشار الى تقييم اداء العاملين ومدى تحقيق العمليات الفرعية الاخرى عند معالجة موضوع التوظيف او الرقابة - وعندما ازاداد نمو المنظمات و اتسع نطاق عملها احتل موضوع (تقييم الاداء) جزءاً من اهتمام المفكرين الماليين واصبح هذا الموضوع محور عدد من الدراسات الاكاديمية كما تطورت النظرة اليه باعتبارها عملية من العمليات الاساسية في ادارة الموارد البشرية او الاختبار والتعيين وتحديد الرواتب والاجور وغيرها من العمليات .

ويقرر عبد الباري ابراهيم دره انه عندما زاد الاهتمام بالتدريب في الخمسينات والستينات من القرن العشرين ارتبط الاهتمام بالاداء بالناية بتحليل وتحديد الحاجات التدريبية (Analysis and identification of training need) كما كان تقييم اداء العاملين احد المداخل لتحديد الحاجات التدريبية والفردية والتنظيمية .

وعندما غزت المدرسة السلوكية الفكر الاداري من الاربعينات من القرن العشرين برز الحديث عن ارتباط رضا العاملين بادائهم وزاد نقاش موسع حول السؤال التالي :- هل يعد الاداء الجيد وسيلة من وسایل زيادة رضا العاملين ولا يزال الجدل دائراً حول هذا الموضوع.

يقصد بمفهوم الاداء المخرجات او الاهداف التي يسعى النظام الي تحقيقها لذا فهو مفهوم يعكس كل من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي انه مفهوم يرتبط بين اوجه النشاط وبين الاهداف التي تسعى هذه الانشطة الي تحقيقها داخل المنظمة².

¹ مدحت محمد ابو النصر ، الاداء الاداري المتميز ،المجموعة العربية للتدريب والنشر الطبعة الاولى 2012م ،ص63.
² توفيق محمد عبدالمحسن ، اتجاهات في التقييم و التمييز في الاداء وبطاقة القياس المتوازن ، المملكة المتحدة ، دار الفكر العربي للنشر 2005-2006،ص3.

تعريف الاداء

انه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة علي تحقيق اهدافها¹.

يعرف الاداء بانه هو النتائج التي يحققها الموظف هو ما يؤديه من واجبات وما يتحمله من مسؤوليات بالنسبة للوظيفة التي يشغلها و بمعنى اخر هو حصيلة نشاط الموظف او العامل في وظيفة او ما يكلف به من مهام ووظيفة او عمل².

انه انجاز اوتادية عمل يساعد المؤسسة علي تحقيق اهدافها المسيطرة من خلال هذا التعريف نستنتج ان الاداء يدل علي القيام بالانشطة والاعمال التي تحقق الاهداف الرئيسية للمؤسسة³.

انواع الاداء

تصنف حسب المعايير التالية⁴:

1/ حسب معايير الشمولية :

يصنف الاداء حسب هذا المعيار الي الاداء الكلي والاداء الجزئي :

أ/ الاداء الكلي:

ويتمثل الاداء الكلي للمؤسسة في الانجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع عناصر المؤسسة او وظائفها .

ب/ الاداء الجزئي:

ويتحقق الاداء الجزئي للمؤسسة علي مستوى الوظائف والانظمة الفرعية في المؤسسة .

2/ حسب معيار المصدر :

وينقسم الاداء وفقاً لهذا المعيار الي نوعيين

¹ د.الراوى الشيخ ، تحليل اثر التدريب و التحفيز على تنمية الموارد البشرية فى البلاد الاسلامية ،مجلة الباحث العدد6 ،2008،ص11.

² د.محمد عبدالرحمن البيلى ،اساسيات الادارة والاداء ، دار النشر ،مكتبة جامعة امدرمان الاسلامية ،الطبعة الاولى 2010م،ص11.

³ د.عقلة محمد المسيبعت ، التدريب الادارى الموجهه بالاداء، القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية 2010،ص42.

⁴ خديجة داريت ومعطاه مبروكة ، تقييم الاداء المالى للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة قاصدى مزاب ورقلة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2012-2013،ص605.

أ/ الاداء الداخلي:

وهو الاداء الناتج من كل الموارد البشرية والمالية والتقنية الضرورية لتسيير نشاط المؤسسة ويشمل الاداء الداخلي ما يلي:-

1/ الاداء البشري : وهو اداء الافراد داخل المؤسسة من خلال صنع القيمة المضافة ، وتحقيق الافضلية باستخدام مهاراتهم وخبراتهم .

2/ الاداء الفني: ويتمثل في قدرة المؤسسة علي استعمال استثمارتها بشكل فعال .

3/ الاداء المالي: يمكن الاداء المالي من فعالية تهيئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

ب/ الاداء الخارجي:

هو الاداء الناتج عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي للمؤسسة ،وهناك عدة متغيرات تنعكس علي اداء المؤسسة.

3/ حسب معيار الطبيعة:

تبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم الاداء الي اداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، اداء اداري.

أ/ الاداء الاقتصادي :

يعتبر الاداء الاقتصادي المهمة الاساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية الي بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنّبها المؤسسة تتبعية تعظيم نواتجها او يقاس الاداء الاقتصادي عادة باستخدام مقياس الربحية بانواعها المختلفة.

ب/ الاداء الاجتماعي :

يعد الاداء الاجتماعي لاي مؤسسة اساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخلها ، ويصعب قياس الاداء الاجتماعي بقياس الكمية المتاحة ، ولتحديد مدي مساهمة المؤسسة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتاثر بها.

ج/ الاداء الاداري:

ويتمثل في الاداء الاداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءه وفعالية ، ولتقييم الاداء الاداري يمكن استخدام الاساليب المختلفة لبحوث العمليات .

4/حسب معيار الوظيفة:

يصنف الاداء حسب معيار الوظيفة وفقاً لوظائف المؤسسة و المتمثلة في كل من الوظيفة المالية ، وظيفة الانتاج، وظيفة التسويق ، وظيفة التموين، وظيفة البحث والتطوير اداء وظيفة الافراد.

أ/ اداء الوظيفة المالية :

بتمثل في مدي تحقيق المؤسسة لاهدافها المالية، لتحقيق التوازن المالي، توفير السيولة لتسديد التزاماتها وتحقيق المردودية .

ب/ اداء الوظيفة الانتاجية :

يتمثل الاداء الانتاجي للمؤسسة في تحقيق معدلات انتاج مرتفعة وبجودة عالية مع تدنيه التكاليف.

ج/ اداء وظيفة البحث والتطوير:

بناءً علي مؤشرات عدة منها التنوع و قدره المؤسسة علي انتاج منتجات جديدة وكذلك قدرتها علي الاختراع والابتكار .

د/ اداء وظيفة الافراد:

يتمثل اداء الفرد في قيامه بالانشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عملة وتمكنه من انجازه واداء مهامه بنجاح.

مفهوم تقويم الاداء

1/ تقييم انشطة المنظمة وما توصلت اليه في المستقبل من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وذلك بهدف التعرف على العوامل المؤثرة في هذه النتائج ، وتحديد الصعوبات التي تعوق التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي اسباب الخطأ في المستقبل¹.

2/ يعني تقديم حكماً ذو قيمة علي اداره الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لادارة المنظمة وعلي طريقة الاستجابة لاشباعها رغبات اطرافها ، وبمعني حرفي يعتبر تقويم الاداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة او المنظره في ضوء معايير محدد سلفاً، تقديم اجراءات

¹ نهال فريد مصطفى مبادئ واساسيات الادارة المالية، الاسكندرية الدار الجامعية ، 2011،ص29.

ووسائل وطرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه و ثم فهي تكشف عن اهميتها للادارة¹.

تعريف تقويم الاداء

1/ عبارة عن عملية ودراسة مشتملة الهدف منها مساعدة متخذ القرار لتحديد الاختيار او البديل الافضل او المناسب بين البدائل المتاحة².

2/ عبارة عن عملية وضع المعايير اللازمة التي يمكن من خلالها التوصل الى الخيار البديل او المشروع المناسب من بين عدة بدائل مقترحة حتى يضمن تحديد الاهداف المقترحة او المحددة ويعتمد على اسس علمية وهو يعد وسيلة يتم من خلالها تقييم اداء المشروعات³.

3/ يعرف بانه عملية إصدار حكم عن اداء وسلوك العاملين في العمل ويترتب علي إصدار الحكم قرارات تتعلق بالاحتفاظ بالعاملين أو ترقيتهم او نقلهم الي عمل اخر داخل المنظمة او خارجها او تنزيل درجاتهم المالية او ترتيبهم او تاديبهم او فصلهم او الاستغناء عنهم⁴.

اهمية تقويم الاداء

تتجلى اهمية تقويم الاداء بالنقاط الاتية⁵ :

- 1- التاكيد من كفاءة تخصيص الموارد الانتاجية واستعمالها على النحو الافضل للتحقق من سلامة تخصيص الموارد يؤدي الى ضمان سير الخطة الاقتصادية نحو اهدافها المقررة.
- 2- ترتبط اهمية تقويم الاداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على المستويات كافة سواء كانت على المستوى القومي او المستوى القطاعي او مستوى المنظمة اذ ان تقويم الاداء يؤدي الى التاكيد من تحقيق التوازن الاقتصادي والتناسق بين نمو القطاعات الاقتصادية .
- 3- يكشف تقويم مساوي الاسراف في الاموال وفي الاجراءات وشكليات العمل مما يتنافى مع القواعد الصحيحة للاداء العام السليم .
- 4- يعمل تقويم الاداء على ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام المختلفة الاقتصادية مما يسهم في تحسين مستوى الاداء فيها.

¹ السعيد فرحات جمعة ، الاداء المالي لمنظمات الاعمال ، التحديات الراهنة (دار المريخ للنشر 2000)ص38

² د. عبدالعزيز مصطفى عبدالكريم ، دراسة للجدوى وتقويم المشروعات ، دار حامد للنشر والتوزيع 2002،ص17.

³ كاضم جاسم العيساوي ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقويم المشروعات ، عمان، دار المناهج 2000م ص904.

⁴ عمر الطروانة ، الطبعة الاولى (1432-2011) دار البداية ناشرون وموزعون ،ص71.

⁵فايزة عبدالكريم محمد ، تقويم الاداء المالي في شركة تامين العراقية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن ، العدد22،2013،ص297-298.

- 5- تساعد عملية تقويم الاداء فى الإفصاح عن درجة الملائمة والانسجام بين الاهداف والاستراتيجيات المعتمدة وعلاقتها بالبيئة التنافسية للوحدة الاقتصادية .
- 6- ان الاسراع فى الكشف على الانحرافات عن طريق عملية تقويم الاداء فى موقع محدد سوف يمنع تسربه الى المواقع الاخرى مما يؤدى الى تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر.
- 7- يظهر تقويم الاداء تطور الشركة من مسيرتها نحو الافضل او التحول نحو الأسوأ عن طريق نتائج الاداء الفعلى زمانياً من مدة الى مدة ومكانياً من خلال المقارنة مع الشركات المماثلة .

اهداف تقويم الاداء

- تتعدد اهداف تقويم الاداء وتتشعب ضمن كل قسم من اقسام المنشأ او فى كل خلية من خلايا التنظيم الاجتماعى والاقتصادى ، ويمكن اختصارها فى عدة نقاط رئيسية وهى¹ :
- 1- يستفاد منها فى اثناء اتخاذ اى قرار على مستوى العملية الانتاجية ومعرفة هل اداء العاملين فى المستوى المطلوب او دونه .
 - 2- مدى تحقيق اهداف المنشأة او المنظمة وذلك من خلال تمثيل العاملين لتلك الاهداف ، من خلال مستويات ادائهم.
 - 3- يساعد على وضع الاقتراحات الخاصة للعاملين المقصرين كاخضاعهم لدورات تدريبية .
 - 4- مكافاة المجدين من العاملين عن طريق صرف المكافات لهم وترقيتهم وزيادة رواتبهم وحوافزهم.
 - 5- يوضح امكانيات العاملين جميعاً وقدراتهم ومؤهلاتهم ، و وضع كل عامل فى المكان الذى يتناسب مع قدراته.
 - 6- زيادة اواصر التعاون والمحبة بين العاملين والمشرفين ، وفتح قنوات الاتصال الافقية والعمودية فى المنشآت او المنظمة ، ومن ثم كسر الحواجز التقليدية الموجودة فى المستويات الادارية المختلفة.
 - 7- خلق جو من المنافسة الشريفة بين العاملين جميعاً ، لانه كلما كان اداء العامل مرتفعاً ازدادت فرصته فى التقدم والترقى فى درجات السلم الادارى او انتعاش احواله المادية والمعنوية.

¹ د. حسين صديق ، تقويم الاداء فى المؤسسات الاجتماعية ، مجلة جامعة دمشق المجلد 28، العدد الاول 2012، ص 215-216.

انواع تقويم الاداء

تتمثل انواع تقويم الاداء فى الاتى¹:

1-تقويم الاداء المخطط

يراد به تقويم اداء الوحدة فى مدى تحقيقها للاهداف المخططة وذلك عن طريق مقارنة المؤشرات الواردة بالمخطط والسياسات الموضوعة مع المؤشرات الفعلية و وفق مديات زمنية دورية كان تكون شهرية وفعلية وسنوية ربما لفترات متوسطة المدى (3-5) سنوات حيث تظهر هذه المقارنات مدى التطور الحاصل فى الاداء الفعلى لانشطة الوحدة .

2-تقويم الاداء الفعلى :

ويقصد به تقويم كفاءة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية وذلك بمقارنة الارقام الفعلية بعضها البعض الاخير لاجل التعرف على الاختلافات التى حدثت وتأثير درجة ومستوى الاداء فى توظيف هذه الموارد فى العملية الانتاجية وهذا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية ودراسة تطورها عبر قنوات محددة خلال السنة .

3-تقويم الاداء المعيارى(القياسى):

يراد به مقارنة النتائج الفعلية مع القيم المعيارية وبأخذ ذلك نوعين من المقارنة فاما ان يتم عن طريق مقارنة النتائج التى حققتها الوحدة لمختلف فعاليتها كالانتاج والمبيعات والارباح والقيمة المضافة مع نتائج معيارية كانت قد وضعت لتكون مقياساً للحكم فيما اذا كانت النتائج الفعلية مرضية ام لا .

اما المستوى الاخير للمقارنة فيتم عن طريق مقارنة النسب والمعدلات الفعلية مع النسب والمعدلات (القياسية) كنسبة السيولة وعائد الاستثمار و انتاجية الاجور ومعدل البيع .

4-تقويم الاداء العام او الشامل

ويقضى هذا النوع من تقويم الاداء شمول كل جوانب النشاط للوحدة الاقتصادية واستخدام جميع المؤشرات المخططة والفعلية والمعيار فى عملية القياس والتقويم والتميز بين اهمية نشاط واقعى وذلك عن طريق اعطاء اوزان لانشطة كل وزن يشير الى مستوى ارجحية التى

¹د. مجيد جعفر الكرخى ، تقويم الاداء فى الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية ، عمان دار المناهج للنشر والتوزيع

تراه الإدارة العليا لكل نوع من أنواع النشاط كان يعطى حجم الانتاج ارجحية عليا على بقية الفاليات او قد تعطى ربحية المشروع هذه الارجيحات او عائد الاستثمار .
واستخدام هذه الارجحيات ومؤشرات النتائج المخططة والفعلية والمعيارية يتم التوصيل الى درجة التقويم الشاملا لاداء الوحدة الاقتصادية .

مفهوم الاداء المالى

يمارس النظام المالى عبر المؤسسات والاسواق دور بالغ الاهمية فى الاقتصاديات الحديثة و تتركز تلك الاهمية من خلال الوظائف التى تقوم بها ، كتعبئة الادخار وحفز الاستثمار و تسوية المدفوعات و تمويل الاموال ومحاولة تحفيظ الاستثمار ومحاولة تقليل الاخطار وادارتها وايضاً العمل على تقليل تكلفة المعاملة الواحدة وتوفير المعاملة الواحدة وتوفير البيانات والمعلومات وغيرها .

والاداء المالى تعبير عن النشاطات و الاعمال باستخدام مقاييس مالية فالاداء دعامة لجميع أنشطة المؤسسة المختلفة اذا هى تعبير عن تغطية النتائج من خلال تحسين مردودية ويتحقق ذلك من تدنى التكاليف وتعظيم الاجراءات لصفه مستمرة تميز الى المدى البعيد و المتوسط بغية تحقيق كل التراكم فى الثرة و الاستقرار فى مستوى الادارة¹.

يعد مفهوم الاداء المالى من المفاهيم الجوهرية من مؤسسات الاعمال بصورة عامة فى المؤسسات المصرحة بصورة خاصة لانها من خلالها يمكن اعطاء صورة كاملة وشاملة عن سير انشطتها واعمالها على مستوى البنية الداخلية والخارجية يعنى الاداء المالى المخرجات و الاهداف التى يسعى النظام الى تحقيقها .

- هو مدى نجاح المؤسسة فى استغلال كل الموارد المتاحة لها من الموارد المادية والمعنوية وفضل استغلال و تحقيق الاهداف المسيطرة من طرف الادارة .
- التغطية الفعلية لمراحل العمل ومستوى الكفاءة والجود المبذول فى ذلك التخطيط.
- تشخيص الوضع المالى للمؤسسة لمعرفة قدرتها على انشاء قيمة و مجابهة المستقبل من خلال اعتمادها على ميزانيات مع الاخذ فى الاعتبار الظروف الاقتصادية والقطاع الذى تنتمى اليه المؤسسة بالاضافة الى معاينة المردودية للمؤسسة ومعدل نمو الارباح .

¹ م.م خانم لوزى كاكه حمه، وم.م نادر رؤوف محمود ادارة الجودة الشاملة واثرها فى تحسين الاداء المالى ، مجلة تكديت للعلوم الادارية والاقتصادية 2016، المجلد 12، العدد34، ص 135-136.

- الاداء المالى بانه كل النتائج المرغوبة التى تسعى المؤسسة الى تحقيقها .
 - بانه يجب عن مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الامثل لمواردها فى الاستخدامات ذات الاجل الطويل والتعبير من اجل تشكيل الثورة¹.
- Milloret bromilg قدم تعريفاً للاداء يتوافق مع اهداف المنظمات و مؤسسات الاعمال حيث عرف الاداء على انه:
- انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة جعلها قادرة على تحقيق اهدافها².
- الاداء المالى هو قياس النتائج المحققة او المنتزة على ضوء معايير محددة سلفاً تحديدها ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الاهداف المعرفة مستوى الفعالية وتحرير الاهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.
- ويهدف تقويم الاداء الى الكشف عن مدى تحقيق القدرة الايرادية والقدرة الجيدة فى المؤسسة³
- ونرى ان الاداء المالى الا انعكاس للمركز المالى للمصرف المتمثل بفقرات كل من الميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر فضلاً عن قائمة التدفقات النقدية الذى يصور حالة حقيقة عن اعمال المؤسسة لفترة زمنية⁴.

¹ هبه رمضان محمد حسين و ابراهيم فضل المولى البشير ، اثر استراتيجية التميز فى الاداء المالى للمصارف التجارية ،مجلة العلوم الاقتصادية مجلد-16 ،العدد2، 2015،ص112-ص113.

² عبدالوهاب داون، ورشييدة حفصى ، تحليل الاداء المالى للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملة التمييزى AFD لمجلة الواحات للبحوث والدراسات 2014،المجلد7 ، العدد 4، ص23.

³ دادن عبدالغنى ، قراءة الاداء المالى والقيمة فى المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث، العدد 4،2006،صفحة 41.

⁴ أ.د.علاء فرحان طالب ، وم.م ايمان ستيحان المشعرانى ، الحوكمة المؤسسة و الاداء المالى الاستراتيجية للمصارف ، عمان ، دار النشر والتوزيع ،الطبعة الاولى،2011، ص67-ص78.

المبحث الثاني

تقويم الاداء المالى واهميته واساليبه

تقويم الاداء المالى :

تقويم الاداء المالى يعرف على انه قياس العلاقة بين العناصر المكونة للمركز المالى للمشروع (الاصول ، المطلوبات، حقوق المساهمين ،النشاط التشغيلي) للوقوف على درجة التوازن بين هذه العناصر ، وبالتالي تحديد مدى متانة المركز المالى للمشروع ، وعلى ضوء ذلك يمكن قياس التنبؤ بالفشل المالى¹ .

ومن الاساليب المستخدمة فى تقويم الاداء المالى استخدام الاطار العام للنسب المالية كحزمة واحدة تربط العلاقة بين مؤشرات الربحية و المديونية والنشاط التشغيلي وتنعكس اثارها على الاداء المالى.

اهمية تقويم الاداء المالى :

تتمثل اهمية تقويم الاداء المالى بالاتي² :

- 1-الاجزاء الرقابية فى المنشأة حيث من خلاله تم تصميم و تعديل الاستراتيجية والخطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة لحماية المنشأة ضد اى حكم .
- 2- معرفة نقاط القوة والضعف حيث انه الاداء الجيد شرط اساسي لتامين لقاء المنشأة فى بيئة تنافسية من خلال التركيز على الخطة التمويلية والاستثمارية.
- 3-الحصول على مستويات اداء مرتفعة يحقق الاشباع المطلوب ويقوى واقعية المنشأة.
- 4-توفير معلومات للمستثمرين الحاليين و المرتقبين لاتخاذ قرارات شراء وبيع الاوراق المالية.
- 5- توفير معلومات للبنوك والمقرضين لاتخاذ قرارات منع القروض والتسهيلات.
- 6-توفير معلومات للادارة والعاملين بالمنشآت لاتخاذ قرارات خطة الانتاج والتسعير والتسويق والمكافآت والتدريب والتحسين.

¹ أ.قاسم محمد عبدالله البعاج ، م .نجم عبدعليوى الكركاوى ، تقييم كفاءة اداء الشركة العامة للصناعات المطاطية فى الديوانية باستخدام المؤشرات المالية . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية العدد 43 ، 2015، ص91.

² د.عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن ، التغير الادارى للسياسات المحاسبية للاثار والدوافع والمعالجة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية للنشر 2016م، ص190 ص191.

7- توفير معلومات للملاك للاطمئنان على استثماراتهم وللعاملين للاطمئنان على مستقبلهم الوظيفي و للجهات الحكومية لممارسة عمليات التخطيط و الرقابة .

8- توفير معلومات لمحليلين ماليين وخبراء الاستثمار وبورصات الاوراق المالية لتقديم المشورة بالنسبة للقرارات التي تعتمد على تقييم ربحية المنشآت، ومراكزها المالية والتوقعات المستقبلية لها.

9- التعرف على اتجاهات الاداء السابقة واللاحقة لانشطة المنشأة وتحديد نجاحها ومستقبلها.

فوائد تقويم الاداء المالي :

تعتبر معدلات الاداء مفيدة في اظهار فاعلية العمليات والغاء الضوء على مواطن المشكلات التي هي بحاجة الي اجراء تصحيحي

وقد اوردت فوائد تقويم الاداء المالي في الاتي¹

يعتبر تقويم الاداء المالي اهم الركائز التي تبنى عليه عملية الرقابة.

- يفيد تقويم الاداء المالي بصوره مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوه والضعف في الوحدة.

- يفيد في تزويد الاداره بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطور او للاستثمار او عند اجراء تغيرات جوهرية مثل شراء ماكينات تتميز المنتجات وغزو اسواق جديدة.

- يعتبر تقويم الاداء المالي من اهم دعائم رسم السياسات العامة سوى على مستوى الصناعات او علي مستوى الدولة.

مؤشرات ومقاييس تقويم الاداء

ان تركيب المؤشرات المحاسبية والمالية لتقويم الاداء يتطلب الاستناد على مقاييس محاسبية تستنبط من ادوات التحليل المحاسبي والتي تتمثل في الادوات التحليل المحاسبي والتي تتمثل في الادوات التالية :-

1- الموازنات التخطيطية:-

الموازنات التخطيطية هي تعبير رقمي عن الخطط المستقبلية للمشروع كما تستخدم من ناحية اخري فيما بعد كوسيلة لقياس مدي كفاية التنفيذ الفعلي¹.

¹ د. توفيق عبدالمحسن (تقويم الاداء) بيروت ، دار النهضة العربية 1996، ص3.

وايضا تعني خطة عمل مستقبلي تمثل ترجمة اهداف المشروع في صورته كمية او مالية مبنية على فروض معينة وموافق عليها من المستويات الادارية العليا التنفيذية وتبعاً لذلك يمكن ايضاً ان تعرف بانها اداة علمية لتحديد اطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات الوحدة الاقتصادية لفترة او فترات قصيرة او طويلة في المستقبل².

الموازنات التخطيطية تخدم هدفين اساسيين فيما يلي:

التخطيط ورسم السياسات ويتم ذلك عن طريق المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار افضلها فضلاً عن وضع معايير او معدلات الاداء.

الرقابة عن طريق مقارنة ما استهدف مع ما تحقق فعلاً و تحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية لتحسين الاداء مستقبلاً .

تم الرقابه عن طريق الخطة او الموازنات التخطيطية خلال مرحلتين هما :

— الاولى : اثناء التنفيذ لمحاولة تجنب انحرافات قبل حدوثها او اكتشاف هذه الانحرافات ومراقبتها على ان تكون هذه الانحرافات صغيرة في مداها وذات اتجاه محكوم في حركتها .
الثانية : بعد التنفيذ لتقليل اثر الانحرافات باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب حدوثها مستقبلاً وبعد تحليل انحرافات النتائج الفعلية عن الموازنات التخطيطية لايد من توضيح مسبباته بما يكفل اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتقويم مسارات الاداء مستقبلاً³.

التحليل المالي :-

هو دراسة القوائم المالية في ظل مجموعة من البيانات الاضافية المكتملة بعد التبويب الملائم واستخدام اساليب رياضية واحصائية وذلك بغرض ابراز الارتباطات التي ترتبط بين عناصرها والتغيرات التي تطرا على هذه العناصر على مدى فترة او عدة فترات زمنية وحجم واثر هذه التغيرات على الهيكل المالي للمشروع وهذه التحليل يساعد في الحصول على اجابات موضوعية على عدة اسئلة جوهرية تهتم الاطراف المعنية.

¹ د.حسن محمد كمال (المحاسبة الادارية) ، القاهرة مكتبة عين شمس 1996 ،ص31.

² محمد عباس حجازي مرجع المحاسبه الاداريه،مرجع سابق، ص85.

³ د. جبريل جوزيف كحاله .د.رضوان حلوه حنان (المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية تقييم الاداء المالي) عمان ،
الدار الجامعية الدولية و دار الثقافة للنشر 2002 ،ص38.

وفقا لمحمد مطر فان التحليل المالي هو عملية يتم من خلالها استكشاف او اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي تساهم في تحديد اهمية وخواص الانشطة التشغيلية والمالية للمشروع وذلك من خلال معلومات تستخدم من القوائم المالية ومصادر اخرى لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في ذلك تقييم اداء المنشاه بقصد اتخاذ القرارات¹.

اهداف تحليل القوائم المالية

يمكن تلخيص اهداف عملية التحليل المالي بما يلي²:

- 1/ التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
- 2/ معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض.
- 3/ تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
- 4/ الحكم على كفاءة الادارة.
- 5/ تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.
- 6/ الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقويم.

ان التحليل المالي يستخدم لتحقيق العديد من الاغراض والتي منها³ :-

- 1/ الحكم على المركز المالي والائتماني للمنشاه.
- 2/ الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
- 3/ تقييم اداء الاداره للمنشاه .
- 4/ رقابة السياسات المالية والمساعدة في تخطيطها.

النسب المالية

تتمثل النسب المالية في الاتي⁴:

1-نسبة الاتجاه :-

¹ محمد مطر 2006 الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني : الاساليب والادوات والاتجاهات العلمية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، ص3.

² توفيق عبدالرحيم يوسف ، عبدالحليم كراجه ، ياسر السكرانة ، على رابعة، موسى مطر ، الادارة والتحليل المالي، الطبعة الاولى ، 1420-2000، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص143.

³ ا.د/ وحدى حامد حجازي ، (تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية 2011) ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، ص2.

⁴ رى اتش جاريسون و اريك نورين (المحاسبة الادارية) دار المريخ للنشر ، ص947، ص960.

يمكن القيام بالتحليل الافقى للقوائم المالية عن طريق حساب نسبة الاتجاه ، حيث توضع البيانات المالية لعدة سنوات فى وضع مقارنة بالنسبة لسنة الاساس حيث تكون سنة الاساس 100% وتنسب بيانات السنوات الاخرى على هذا الاساس .

2-نسبة التداول :-

العناصر التى تدخل فى راس المال العامل يعبر عنها عادةً فى شكل نسبة فتخصم الاصول المتداولة على الخصوم المتداولة للوصول الى نسبة التداول .

3-نسبة السيولة السريعة :-

من الاختبارات الصعبة لقياس مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل هى نسبة السيولة السريعة لذلك يستبعد المخزون والمصروفات المقدمة من مجموع الاصول المتداولة بحيث يتبقى فقط الاصول الاكثر سيولة .

القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية فى الاتى¹:

الميزانية العمومية:

هى عبارة عن صورة للمؤسسة فى لحظة معينة من حياتها تبين الموارد المتاحة لها ، واستخداماتها التى وجهت اليها هذه الموارد ، وتنقسم الى جانبين الموجودات و المطلوبات و حقوق المساهمين .

تبويب عناصر الميزانية

اولاً:الاصول

أ- الموجودات المتداولة

ب-الموجودات الثابتة

ت-الاصول المعنوية

¹ عبدالحليم كراجه و على رابعة و ياسر السكران و موسى مطر و توفيق عبدالحليم يوسف ، الادارة والتحليل المالى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ص 151-158.

ثانياً: المطلوبات وحقوق اصحاب المؤسسة :

هى عبارة عن الالتزامات المالية على المؤسسة لآخرين من موردين ومقرضين ومالكين وهى تقسم الى مجموعات :

أ- المطلوبات المتداولة

ب- المطلوبات طويلة الاجل

ت- حقوق الملكية

قائمة مصادر الاموال واستخداماتها :

تلجا بعض المؤسسات الكبيرة الى اضافة قائمة تالته للقائمتين المالىتين الاساسيتين هى قائمة مصادر الاموال واستخداماتها التى يطلق عليها كذلك قائمة استخدام الاموال ، قائمة التغيير فى صافى راس المال العامل ، قائمة تدفق الاموال .

فوائد قائمة مصادر الاموال كاداة تحليلية :

1- اظهار التغييرات المالية

2- بيان الكيفية التى استعملت فيها ارباح المؤسسة

3- بيان اسباب الاقتراض ومصادر تمويل التوسعات

4- توضيح جوانب القوة والضعف فى المصادر والاستخدامات

قائمة الدخل

المفهوم المحاسبى للدخل فهو عبارة عن الدخل المتحقق من الوحدة الاقتصادية خلال الفترة و المصروفات التى تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل¹ .

عناصر قائمة الدخل

1- المبيعات او الدخل من المبيعات ولتحديد صافى المبيعات يطرح من مجمل المبيعات من دورات المبيعات والخصم المسموح به.

2- تكلفة المبيعات وتشمل المواد الخام والمصروفات المختلفة ضرائب ، ورواتب ، وصيانة، وتأمين ، واستهلاك .

3- مجمل ربح العمليات وهو عبارة عن صافى المبيعات ناقص تكلفتها .

4- مصروفات التشغيل وتشمل مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات الادارية والعمومية .

5- الدخول الاخرى والمصروفات الاخرى .

¹ عبدالحليم كراجه ، مرجع سابق ، ص 155.

6- ارباح وخسائر غير عادية .

7- ضريبة الدخل

8- الربح الصافى

اشكال قائمة الدخل

أ- قائمة الدخل المتعددة الخطوات

تقوم بموجبها قائمة الدخل لتظهر على مراحل متعددة الدخل والمصروفات والموقف الربحى المرتبط بالعمليات المتعددة للمشروع .

ب- قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة

هى قائمة دخل مبسطة لا تشمل التصنيفات المتعددة حيث يظهر الجزء الخاص بالدخل والجزء الخاص بالمصروفات والجزء الخاص بالربح .

اقسام قائمة الدخل

أ- حساب المتاجرة

ب- حساب الارباح والخسائر

بطاقة الاداء المتوازن

عرفت بطاقة الاداء المتوازن بانها نظام اداري يهدف الى مساعدة الملاك والمديرين في ترجمة ورؤية واستراتيجيات شركاتهم الي مجموعات من الاهداف والقياسات للاستراتيجية المترابطة وذلك من خلال الاعتماد علي بطاقة الاداء المتوازن بحيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم انشطتها ورسم سياساتها المستقبلية¹ .

وايضا عرفت بطاقة الاداء المتوازي بانها نظام شامل لقياس الاداء من منظور استراتيجي يتم بموجبه استراتيجية المنظمة الى اهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات اجرائية واضحة².

¹ عبدالحميد الفاتح المغربى ، بطاقة الاداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي (المنصور ، جامعة المنصورة) ورقة بحثية ، 2009م ، ص57.

² د.الصادق بحيرى ، ادارة توازن الاداء ، القاهرة :الدار الجامعى 2009، ص2.

مميزات بطاقة الاداء المتوازن :-

تكمّن مميزات بطاقة الاداء المتوازن في الاتي¹ :-

- 1/ ربط الاهداف الخاصة بالمنشاه بالاهداف الفرعية الاستراتيجية.
- 2/ اداة اتصال لجعل الاستراتيجية واضحة لجميع العالمين في الشركة وليس فقط لقياس الاداء.
- 3/ لتحقيق الاستدامة في تحسين العمليات التشغيلية للمنشاه.
- 4/ تعتمد الادارة بصوره شامله على عمليات المشروع².
- 5/ تمكن المنشاه من ادارة متطلبات الاطراف ذات العلاقة.
- 6/ بطاقة الاداء المتوازن تمكن الموظفين من فهم وضع المنظمة مما يساهم في تحقيق الديناميكية اللازمة على التنافس على المدى الطويل انها تزود بتوليف مفيدة لتطوير المتواصل لتلك المقاييس التي ستواجهه المنظمة صوب تحقيق اهدافها ورؤيتها³.
- 7/ تزويد الادارة بطريقة تنظيم وعرض كم هائل من البيانات المعقدة والمتراطة مما يقدم لمحاه عامة عن المنظمة وتساهم في فعالية القرارات والتحسين المستمر⁴.

¹ د.ياسر سعيد قنديل واخرون، (المحاسبة الادارية الاستراتيجية) الاسكندرية: الدار الجامعية 2011، ص223.

² د.ناصر نورالدين عبداللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات ، القاهرة:جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير ، 2009، ص573_ص577.

³ د.نبيلز جورين زاخرون، الاداء البشرى الفعال لقياس الاداء المتوازن ، القاهرة : مركز الخبرات المهنية للادارة ردميك 2003م

ص،114

⁴ Bearcif .D.success ful application the balanced vol 84 no.5.p276.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الاول: اجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثانى: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

اجراءات الدراسة الميدانية

اولاً: نبذة عن البنوك عينة الدراسة:

1/ بنك النيلين¹:

تاسس بنك النيلين كنتاج لعملية الدمج التي تمت في مارس 1993 بين بنك النيلين وهو بنك تجارى تاسس عام 1964 والبنك الصناعى السودانى وهو بنك متخصص تاسس فى عام 1961.

وتعتبر هذه المجموعة مؤسسة مصرفية ذات هدف استراتيجى للمساعدة فى احداث التنمية الصناعية فى السودان وذلك بانشاء المؤسسات الصناعية وتوسيع نشاطها واجتذاب راس المال الخاص والاجنبى للمساهمة فى تلك المؤسسات وفقاً لاحكام الشريعة الاسلامية .

يقدم البنك كافة الخدمات المصرفية على المستوى الداخلى والخارجى عبر فروع المنتشرة داخل السودان وعبر فرع ابوظبى بدولة الامارات كما يقدم البنك التمويل التتموى كالاتى :

- تقديم التمويل للمؤسسات وتمويل راس المال التشغيلى لهذه المؤسسات .
- وتقديم التمويل اللازم لقطاعات الزراعة ، الخدمات ، الحرفيين والصناعات الصغيرة .
- تعبئة الموارد واستقطاب الودائع وتقديم كافة الخدمات المصرفية .
- المساهمة فى رؤوس اموال بعض الشركات الاقليمية و المحلية.
- تمويل عملية التجارة الخارجية و ذلك بفتح الاعتمادات المستندية (الصادرات والواردات).
- القيام بتنفيذ التحويلات الخارجية باستخدام نظام السويفت (SWIFT).

2/ بنك التضامن الاسلامى² (شركة مساهمة عامة محدودة)

تاسس بنك التضامن الاسلامى فى نوفمبر 1981 وقد افتتح فى 24 /مارس/ 1983 للقيام بجميع الاعمال المصرفية والمعاملات المالية والتجارية والاستثمارية والحرفية والمساهمة فى المشروعات التنموية وراس المال العامل وتنشيط قطاع الصادرات وذلك على هدى الاسلام واحكام الشريعة الاسلامية الغراء.

¹ منشورات بنك النيلين ، 2017.

² منشورات بنك التضامن الاسلامى ، 2017.

راس المال المصرح به: 400 مليون جنيه

راس المال المدفوع: 2287 مليون جنيه

الرؤية

مصرف اسلامى قدوة يساهم بفاعلية فى التحول نحو اقتصاد اسلامى مبراً من الربا وينشر البدائل الاسلامية لتنمية الاموال .

الرسالة

التأصيل للصيرفة الاسلامية ونشر الصيغ الاسلامية للتمويل والمعاملات المصرفية كافة بصورة فعالة ومتجددة فى الاطارين المحلى والاقليمى .
المساهمة فى تنمية المجتمع اقتصادياً واجتماعياً بتمكين قطاعاته من الحصول على الخدمة المصرفية المتميزة وباستخدام احدث التقنيات تحريكاً للمجتمع نحو الانتاج بما يحقق الشمول المالى.

القيم

الشريعة منهجنا.... والضوابط التزامنا.
استدامة التطبيق السليم لكافة المعاملات المصرفية والمحافظة على تعظيم حقوق اصحاب المصلحة.
مبادرة اسلامية رائدة_ اسلوب مصرفى متطور.

3/بنك امدرمان الوطنى¹ :

شركة مساهمة عامة ذات مسئولية محدودة وهو من المؤسسات الوطنية الرائدة بركيزة عامة ودعامة هامة من دعائم الاقتصاد الوطنى فى مجالات الصيرفة و الاستثمار والتجارة الخارجية وذلك عبر شبكة من المراسلين منتشرة فى معظم انحاء العالم .
بدأت المرحلة التأسيسية فى يناير 1993 و بداية العمل المصرفى فى اغسطس 1993 وذلك بتقديم كافة الخدمات المصرفية والاستثمارية وفقاً لاحكام الشريعة الاسلامية .يمارس البنك نشاطه من خلال الرئاسة 15 فرع منها 8 داخل ولاية الخرطوم بالاضافة الى التوكيلات التالية :

- توكيل برج المعاشيين

¹ منشورات بنك امدرمان الوطنى، 2017.

- توكيل السوق الجنوبي

رأس المال الاسمي أو المصرح به 1 مليار جنيه سوداني والمدفوع 800 مليون جنيه سوداني

اهداف البنك:

استراتيجية المصرف وتطلعاته المستقبلية:

تاتي استراتيجية البنك تحقيقاً لرسالته بانه يسهم بقوة في بناء وطنه انطلاقاً من مورث شعبه الحضاري وقيمة لتحقيق لتحقيق الخير لمساهمي البنك والامة جمعاً .
و كذلك انزلا لرويته في تقديم خدمة مصرفية متميزة لعملائه بما يحقق تطلعات المودعين والمستثمرين والمساهمين على حد سواء باستخدام افضل التقنيات والادوات المصرفية الحديثة وبكادر مؤهل استشرافاً لمستقبل مشرق للسودان .

تطلعات البنك المستقبلية :

- يسعى مجلس ادارة البنك وادارته العليا لزيادة راس المال والتدرج به ليصل مبلغ مليار جنيه سوداني.
- كما يتطلع المصرف الي مواصلة الاهتمام والتركيز على تطوير التقنية المصرفية ايماناً بانها الطرق الصحيح الذي يجب ان يسلك في سبيل الاحتفاظ بريادته بين المصارف السودانيه
- يعمل البنك للمحافظة علي موقعه الريادي من حيث استحوازه علي النصيب الاكبر من الودائع والتمويل في الجهاز المصرفي السوداني .

قصه النجاح:

خلال اكثر من 20 عاماً استطاع بنك ام درمان الوطني تحقيق توسع شامل افقياً وراسياً بحيث غطت خدماته كل انحاء العالم.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة:-

تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من البنوك التجارية السودانية .

عينة الدراسة:-

تمثلت عينة الدراسة فى كل من بنك التضامن ، بنك امدرمان الوطنى، وبنك النيليين حيث تم اخذ العينة. وتم استخدام اسلوب الاستثمار باعتباراه احد اساليب جمع البيانات ، تحتوى على اسئلة فروض البحث ، تم اخذ بيانات الدراسة باستخدام العينة العشوائية عن طريق استمارة الاستبيان حيث تم اخذ عينة مكونة من 40 موظف فى البنوك قيد الدراسة وتم توزيع الاستثمار استبيان بطريقة عشوائية ، حيث تم استرجاع 38 استبانة اى 95%.

اداة الدراسة :

تتمثل اداه الدراسة فى الاستبانة التى تم تصميمها وفقاً لنموذج ليكرت الخماسى (5 درجات اوافق بشدة ، و4 درجات لاوافق ، و3 درجات لمحايد ، ودرجتان لغير موافق ، ودرجة واحدة لغير موافق بشدة).

ثالثاً:الاساليب الاحصائية المستخدمة :

تم استخدام برنامج spss فى التحليل الاحصائى من خلال الاساليب الاحصائية التالية :

- النسب المئوية والتكرارات الاحصائية
- الوسيط والانحراف المعياري
- الانحدار البسيط والمتعدد

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات الشخصية:-

1-العمر:-

جدول رقم (1/2/3)

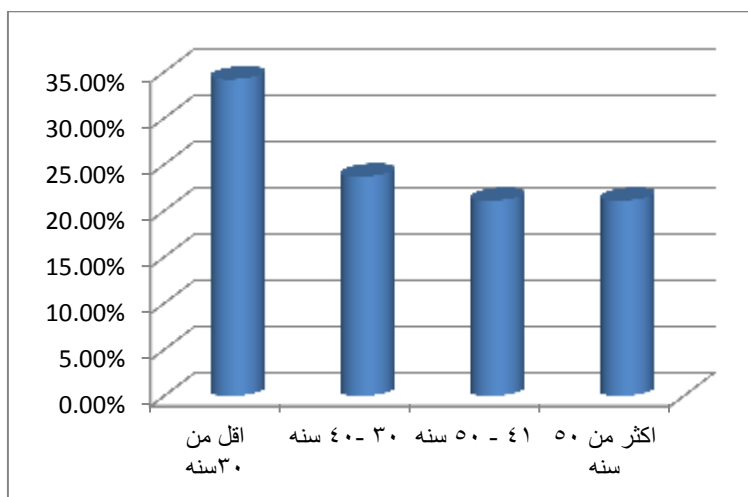
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	13	34.2%
30 - 40 سنة	9	23.7%
41 - 50 سنة	8	21.1%
أكثر من 50 سنة	8	21.1%
المجموع	38	100%

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (1/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من الجدول والشكل (1/2/3) والخاص بمتغير العمر نلاحظ ان الفئة العمرية التي تبلغ اقل من 30 سنة نسبتهم 34.2% من عينة البحث، اما الفئة التي تبلغ 30 الى 40 سنة نسبتهم 23.7%، عليه يتضح انه كلما قلت الفئة العمرية كلما زادت نسبة المشاركة.

2- المؤهل العلمي:

جدول رقم (2/2/3)

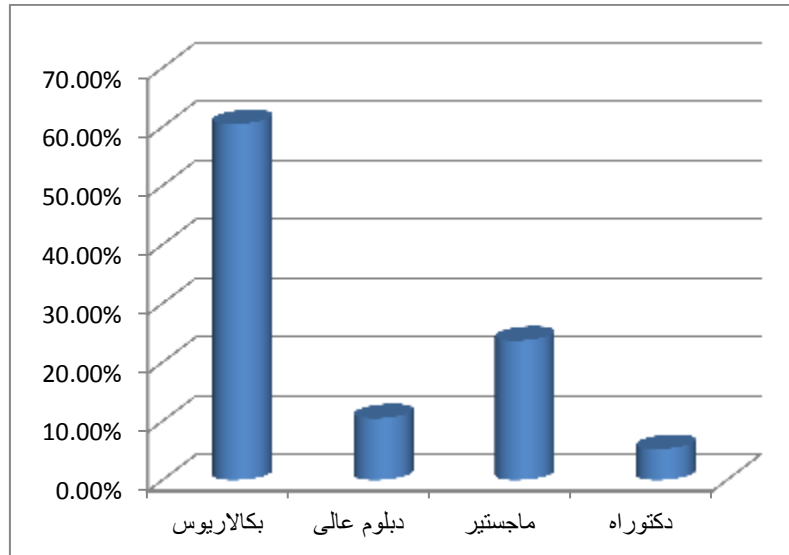
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

المؤهل	التكرار	النسبة
بكالوريوس	23	60.5%
دبلوم عالي	4	10.5%
ماجستير	9	23.7%
دكتوراه	2	5.3%
المجموع	38	100%

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (2/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول والشكل (2/2/3) والخاص بمتغير المؤهل العلمي نلاحظ ان نسبة 65.5% من عينة البحث لديهم مؤهل علمي بكالوريوس، 10.5% دبلوم عالي 33.3% ماجستير و 5.3% دكتوراه، مما يدل على ان معظم افراد العينة من حملة البكالوريوس.

3- التخصص العلمي:-

جدول رقم (3/2/3)

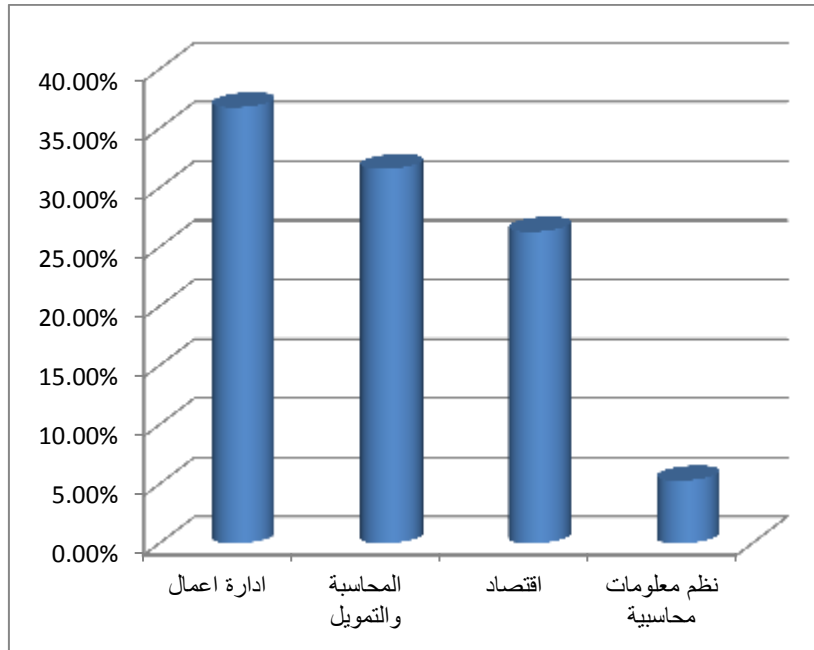
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

التخصص	التكرار	النسبة
ادارة اعمال	14	36.8%
المحاسبة والتمويل	12	31.6%
اقتصاد	10	26.3%
نظم معلومات محاسبية	2	5.3%
المجموع	38	100%

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة

شكل رقم (3/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل (3/2/3) ان نسبة 36.8% من لديهم تخصص علمى ادارة اعمال ، بينما بلغت نسبة التخصص محاسبة نسبة 31.6%، 26.3% من عينة البحث من حملة تخصص علمى الاقتصاد، اما نسبة التخصص علمى نظم المعلومات بلغت 5.3% باعتبارها اقل نسبة بين المبحوثين.

4- المؤهل المهني:

جدول رقم (4/2/3)

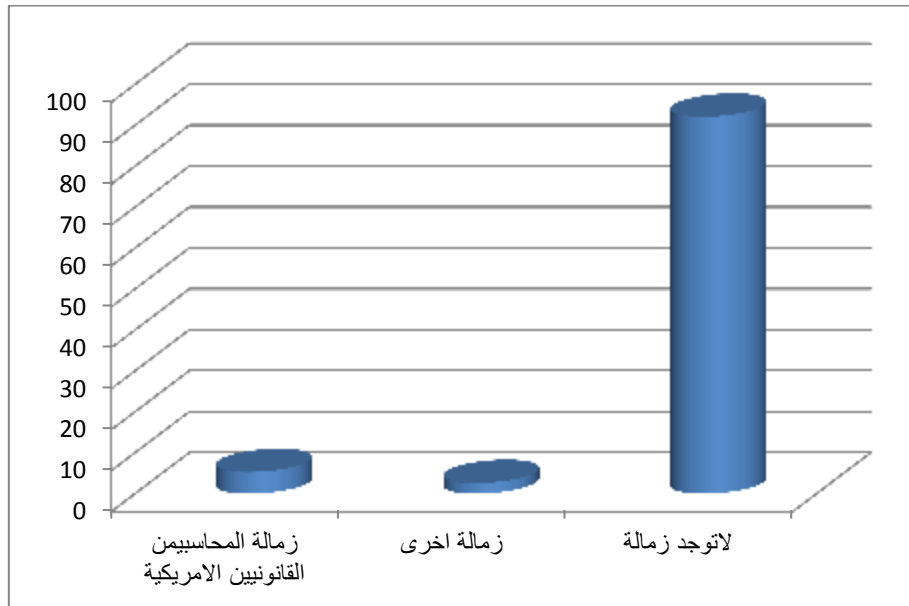
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

المهنة	التكرار	النسبة
زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	2	5.3
زمالة اخرى	1	2.6
لا توجد زمالة	35	92.1
المجموع	38	%100

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (4/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل رقم (4/2/3) ان معظم افراد العينة لاتوجد لديهم زمالة خاصة بالحسابات ، وان اثنان فقط من افراد العينة لديهم زمالة امريكية بنسبة ضئلة جدا 5.3% بالنسبة لافراد العينة.

5- المركز الوظيفي:

جدول رقم (5/2/3)

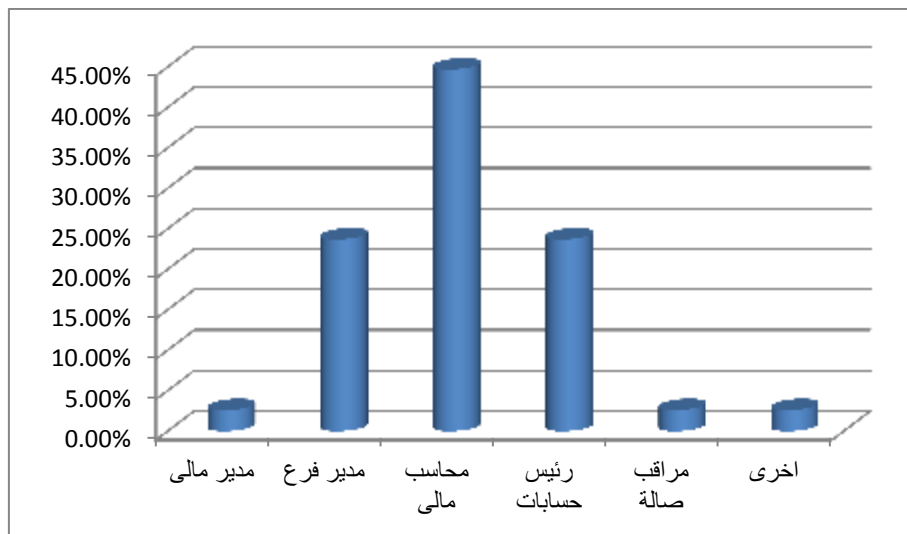
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير مالي	1	2.6%
مدير فرع	9	23.7%
محاسب مالي	17	44.7%
رئيس حسابات	9	23.7%
مراقب صالة	1	2.6%
اخرى	1	2.6%
المجموع	38	100%

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (5/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من الجدول والشكل رقم (5/2/3) نلاحظ ان 17 من افراد العينة بنسبة 44.7% يعملون بوظيفة محاسب مالى يليهم رؤساء الحسابات بنسبة 23.7% ، ومدير صالة ، ومدير مالى بسبة 5.2% . هذه النسب لاتمثل الوظائف المعمول بها فى البنوك الثلاثة ولكن هذا شكل العينة الماخوذ من البنوك المذكورة سابقاً والتي قيد الدراسة.

6- سنوات الخبرة :

جدول رقم (6/2/3)

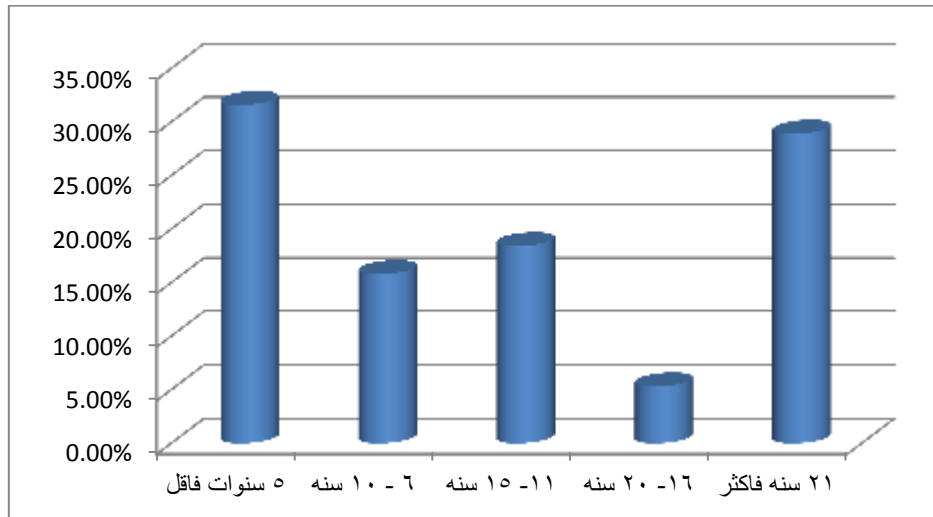
يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
5سنوات فاقل	12	31.6%
6 - 10 سنه	6	15.8%
11 - 15 سنه	7	18.4%
16 - 20 سنه	2	5.3%
21سنه فاكثر	11	28.9%
المجموع	38	100%

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (6/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل رقم (6/2/3) ان معظم افراد العينة كانت خبرتهم فى العمل اقل من 5 سنوات بنسبة 31.6%، وايضاً نلاحظ ان نسبة 28.9% لديهم خبرة اكثر من 21 سنة مما يساعد على جودة النتائج وموثوقيتها ،

ثانياً : تحليل متغيرات الدراسة:

البعد الاول : التكاليف التاريخية

جدول (7/2/3)

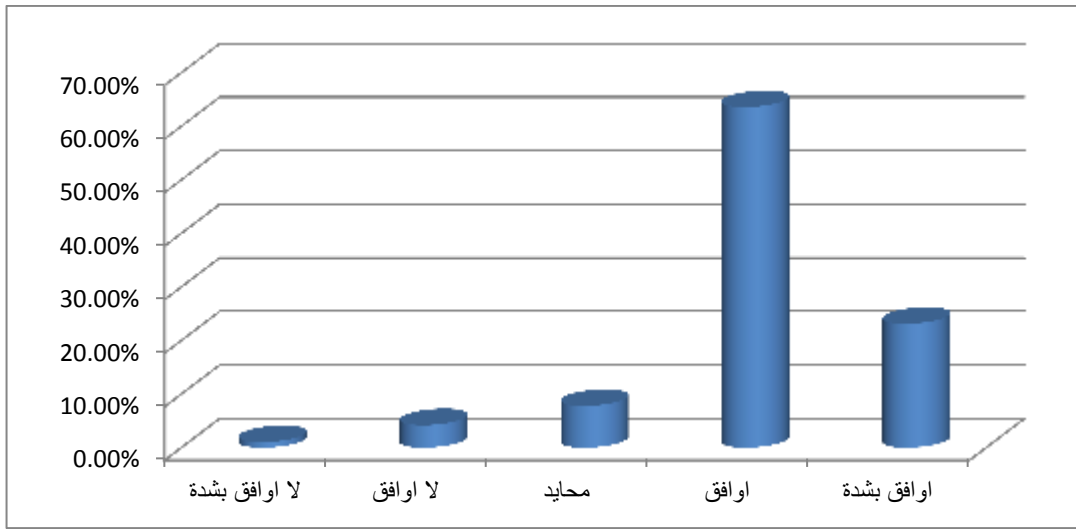
يوضح عبارات البعد الاول مجتمعة التكاليف التاريخية

المجموع	مستوى الموافقة					العباره
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا موافق	لا موافق بشدة	
38	8	25	3	2	-	يهتم البنك بقياس تكلفة الاستقطاب والبحث عن المراد البشرية
38	8	24	5	1	-	يهتم البنك بقياس تكلفة الاختيار والرد على المتقدمين المختارين
38	9	25	2	2	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعاقد مع الموارد البشرية
38	10	23	2	2	1	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التدريب واداء الموارد البشرية
38	9	24	3	1	1	يهتم البنك بقياس تكلفة التوجيه للموارد البشرية
190	44	121	15	8	2	المجموع
	%23.15	%63.6	%7.8	%4.2	%1.05	

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل (7/2/3)

يوضح عبارات البعد الاول مجتمعة



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول والشكل (7/2/3) والخاص بعبارات البعد الاول التكاليف التاريخية نجد ان 1.05% غير موافقين وبشدة ، 4.2% غير موافقين، 7.8% محايدين، و 63.6% ، 23.15% وافقو على عبارات البعد بنسبة تراكمية 86.75% مما يدل على ان البعد قد تحقق .

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الاول:-

جدول (8/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الأول

العبارة	يهتم البنك بقياس تكلفة الاستقطاب والبحث عن المراد البشرية	يهتم البنك بقياس تكلفة الاختيار والرد على المتقدمين المختارين	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعاقد مع الموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التدريب واداء الموارد البشرية	يهتم البنك بقياس تكلفة التوجيه للموارد البشرية
الوسط الحسابي	3.96	4.04	4.04	3.93	3.89
الانحراف المعياري	.759	.706	.759	.958	.958
التباين	.575	.499	.575	.917	.718

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الاول نلاحظ ان متوسط كل عباره اكبر من 3 وهذا يعنى ان نتائج استطلاع العبارات ايجابية وتتجه نحو الموافقة ، لان استخدام السلم الخماسى المتمثل فى (الرقم 5 يمثل موافق بشدة، الرقم 4 يمثل موافق، الرقم 3 يمثل محايد،الرقم 2 يمثل غير موافق ،الرقم 1 يمثل غير موافق بشدة)اذا كان المتوسط اكبر من 3 تكون نتائج الاستطلاع متجهة نحو الموافقة عليه نجد ان عبارات البعد مجتمعة جميعها ايجابية وهذا يشير الى تحقق البعد.

جدول (9/2/3)

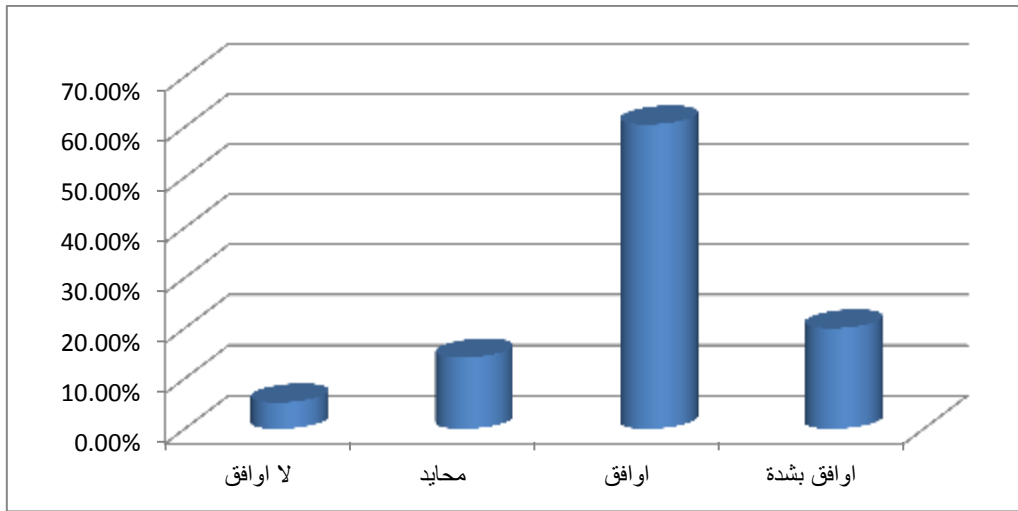
يوضح عبارات البعد الثاني مجتمعة تكاليف الإحلال

المجموع	مستوى الموافقة					العباره
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	
	8	21	7	2	-	يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الوظيفي للموارد البشرية
	8	24	4	2	-	يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الشخصي للموارد البشرية
	9	21	5	3	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعلم للموارد البشرية
	7	26	4	1	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الحصول على الافراد
	6	23	7	2	-	يهتم البنك بقياس تكلفة ترك العمل للموارد البشرية
190 100%	38 20%	115 60.53	27 14.21%	10 5.26%	-	المجموع

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل (8/2/3)

يوضح عبارات البعد الثاني مجتمعة تكاليف الإحلال



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول والشكل (9/2/3) والخاص بعبارات البعد الثاني تكاليف الاحلال نجد ان لا يوجد فرد من العينة غير موافق وبشدة ، 5.26% غير موافقين ، 14.21% محايدين، و 60.53 ، 20% ووافقو على عبارات البعد بنسبة تراكمية 88.53% مما يدل على ان البعد قد تحقق .

المتوسط والانحراف المعياري للبعد الثاني:-

جدول (10/2/3)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثاني

العبارة	يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الوظيفي للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الشخصي للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعلم للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الحصول على الافراد	يهتم البنك بقياس تكلفة ترك العمل للموارد البشرية
الوسط الحسابي	3.93	4.07	3.93	4.04	3.96
الانحراف المعياري	.781	.781	.829	.587	.759
التباين	.610	.610	.687	.345	.575

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني نلاحظ ان متوسط كل عباره اكبر من 3 وهذا يعنى ان نتائج استطلاع العبارات ايجابية وتتجه نحو الموافقة ، لان استخدام السلم الخماسى المتمثل فى (الرقم 5 يمثل موافق بشدة، الرقم 4 يمثل موافق، الرقم 3 يمثل محايد،الرقم 2 يمثل غير موافق ،الرقم 1 يمثل غير موافق بشدة)اذا كان المتوسط اكبر من 3 تكون نتائج الاستطلاع متجهة نحو الموافقة عليه نجد ان عبارات البعد مجتمعة جميعها ايجابية وهذا يشير الى تحقق البعد .

البعد الثالث: التكاليف الجارية.

جدول (11/2/3)

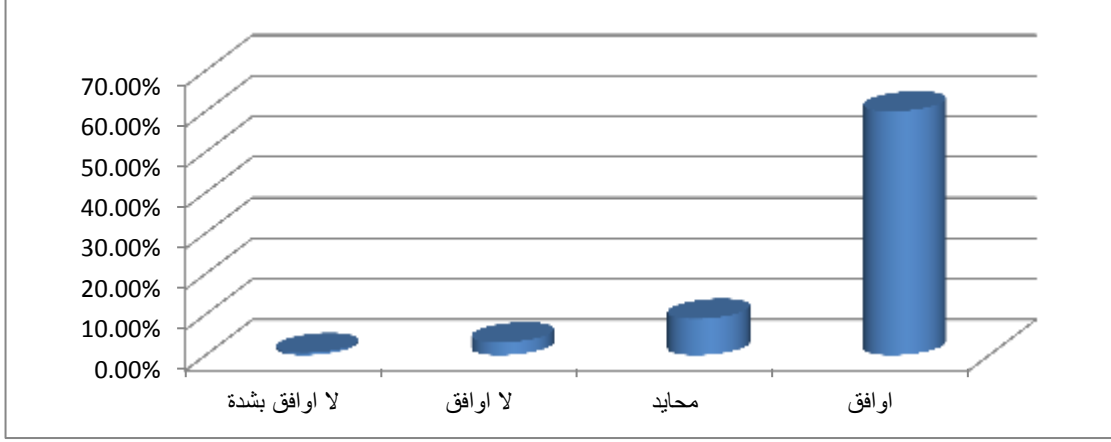
يوضح عبارات البعد الثالث مجتمعة

المجموع	مستوى الموافقة					العباره
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	
	7	25	4	2	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة البدلات للموارد البشرية
	10	23	4	-	1	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الحوافز للموارد البشرية
	12	21	3	2	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الرواتب للموارد البشرية
	11	23	3	1	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة العلاوات للموارد البشرية
	12	22	3	1	-	يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الاجور للموارد البشرية
190 100%	52 %27.36	114 %60	17 %8.95	6 %3.16	1 %0.53	المجموع

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل (9/2/3)

يوضح عبارات البعد الثالث مجتمعة



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول والشكل (11/2/3) والخاص بعبارات البعد الثالث التكاليف الجارية نجد انه يوجد فرد واحد فقط من العينة غير موافق وبشدة، بنسبة 0.53%، 3.16% غير موافقين، 8.95% محايدين، و 60%، 27.36% وافقوا على عبارات البعد بنسبة تراكمية 87.36% مما يدل على ان البعد قد تحقق .

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث:-

جدول رقم (12/2/3)

يوضح المتوسط والانحراف المعياري

العبارة	يهتم البنك بقياس وتقييم تكاليف البدلات للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكاليف الحوافز للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكاليف الرواتب للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكاليف العلاوات للموارد البشرية	يهتم البنك بقياس وتقييم تكاليف الاجور للموارد البشرية
الوسط الحسابي	3.96	4.15	4.04	4.07	4.11
الانحراف المعياري	.759	.818	.759	.675	.698
التباين	.575	.670	.575	.456	.487

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول رقم (12/2/3) والخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثالث نلاحظ ان متوسط كل عباره اكبر من 3 وهذا يعنى ان نتائج استطلاع العبارات ايجابية وتتجه نحو الموافقة ، لان استخدام السلم الخماسى المتمثل فى (الرقم 5 يمثل موافق بشدة، الرقم 4 يمثل موافق، الرقم 3 يمثل محايد،الرقم 2 يمثل غير موافق ،الرقم 1 يمثل غير موافق بشدة)اذا كان المتوسط اكبر من 3 تكون نتائج الاستطلاع متجهة نحو الموافقة عليه نجد ان عبارات البعد مجتمعة جميعها ايجابية وهذا يشير الى تحقق البعد.

البعد الرابع: تقويم الاداء المالى.

جدول رقم (13/2/3)

يوضح عبارات البعد الرابع مجتمعة

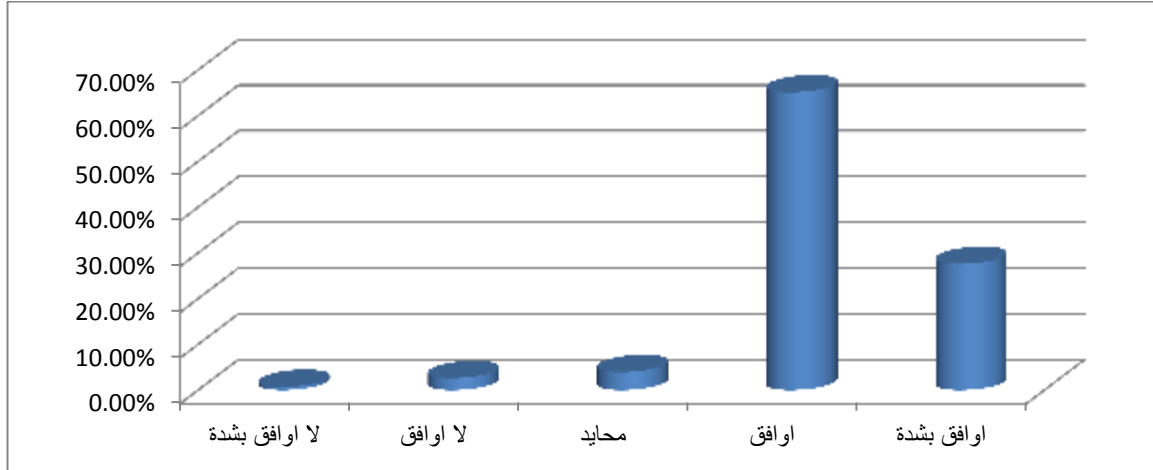
المجموع	مستوى الموافقة					العباره
	موافق بشدة	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	
	14	23	-	1	-	يهتم البنك بتحليل النسب المالية بغرض تقويم الاداء المالى
	12	23	2	1	-	يهتم البنك بتحليل القوائم المالية بغرض تقويم الاداء المالى
	8	27	2	-	1	يهتم البنك باستخدام الموازنات التخطيطية لتقويم الاداء المالى
	8	26	2	2	-	يهتم البنك بتطبيق بطاقة الاداء المتوازن لتقويم الاداء المالى
152 100%	42 %27.6	99 %65.13	6 %3.94	4 %2.63	1 %0.7	المجموع

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول (13/2/3) والخاص بعبارات البعد تقويم الاداء المالى نجد انه يوجد فرد واحد فقط من العينة غير موافق وبشدة، بسنبة 0.7%، 2.63% غير موافقين، 3.94% محايدين، و 65.13%، 27.6% وافقو على عبارات البعد بنسبة تراكمية 92.73% مما يدل على ان البعد قد تحقق.

شكل رقم (10/2/3)

يوضح عبارات البعد الرابع مجتمعة



المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الوسط الحسابى والانحراف المعياري للبعد الرابع:-

جدول رقم (14/2/3)

يوضح المتوسط والانحراف المعياري

العبارة	يهتم البنك	يهتم البنك	يهتم البنك	يهتم البنك
	بتحليل النسب المالية بغرض تقويم الاداء المالى	بتحليل القوائم المالية بغرض تقويم الاداء المالى	باستخدام الموازنات التخطيطية لتقويم الاداء المالى	بتطبيق بطاقة الاداء المتوازن لتقويم الاداء المالى
الوسط الحسابى	4.26	4.19	4.00	4.00
الانحراف المعياري	.656	.736	.734	.734
التباين	.430	.541	.538	.538

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

الجدول رقم (14/2/3) والخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الرابع نلاحظ ان متوسط كل عباره اكبر من 3 وهذا يعنى ان نتائج استطلاع العبارات ايجابية وتتجه نحو الموافقة ، لان استخدام السلم الخماسى المتمثل فى (الرقم 5 يمثل موافق بشدة، الرقم 4 يمثل موافق، الرقم 3 يمثل محايد،الرقم 2 يمثل غير موافق ،الرقم 1 يمثل غير موافق بشدة)اذا كان المتوسط اكبر من 3 تكون نتائج الاستطلاع متجهة نحو الموافقة عليه نجد ان عبارات الفرضية مجتمعة جميعها ايجابية وهذا يشير الى تحقق البعد.

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط:-

الفرضية الاولى : نتائج تحليل العلاقة بين التكاليف التاريخية وتقويم الاداء المالى :-

جدول رقم (15/2/3)

يوضح العلاقة بين التكاليف التاريخية وتقويم الاداء المالى

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية	التفسير
B ₀	.244	.770	غير معنويه
B ₁	.403	5.368	معنويه
معامل الارتباط (R)	.924		
معامل التحديد (R ²)	.854		
اختبار (f)	48.171		النموذج معنوى

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

- 1- اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردى قوى بين التكاليف التاريخية كمتغير مستقل وتقويم الاداء المالى كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (.9240).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد هذه القيمة تدل على ان التكاليف التاريخية تساهم ب85% فى الاداء المالى كمتغير تابع .

3- 244. متوسط تقويم الاداء المالى عندما التكاليف التاريخية تساوى صفراً

4- 0.647 تعنى زيادة التكاليف التاريخية عندما تزداد الاداء المالى وحدة واحده.

مما تقدم نستنتج ان الفرضية الاولى تحققت.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الاحلال وتقويم الاداء المالى

جدول رقم (16/2/3)

يوضح العلاقة بين تكاليف الاحلال وتقويم الاداء المالى

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنويه	.752	.319	.183	B ₀
معنويه	.000	5.715	.837	B ₁
			0.839	معامل الارتباط (R)
			0.704	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوى	19.595	اختبار (f)

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردى قوى بين التكاليف التاريخية كمتغير مستقل وتقويم الاداء المالى كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.839).

1- بلغت قيمة معامل التحديد هذه القيمة تدل على ان التكاليف التاريخية تساهم ب70% فى الاداء المالى كمتغير تابع .

2- 183. متوسط تقويم الاداء المالى عندما التكاليف التاريخية تساوى صفراً

3- 1.02 تعنى زيادة التكاليف التاريخية عندما تزداد الاداء المالى وحدة واحده. مما تقدم

نستنتج ان الفرضية الثانية تحققت

اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف الجارية وتقويم الاداء

المالى

جدول رقم (17/2/3)

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف الجارية وتقويم الاداء المالى

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنويه	.289	1.077	.469	B ₀
معنويه	.000	4.899	.551	B ₁
			.726	معامل الارتباط (R)
			.692	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوى	21.829	اختبار (f)

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

- 1- اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردى قوى بين التكاليف التاريخية كمتغير مستقل وتقويم الاداء المالى كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (.726).
 - 2- بلغت قيمة معامل التحديد هذه القيمة تدل على ان التكاليف التاريخية تساهم ب69% فى الاداء المالى كمتغير تابع .
 - 3- 469. متوسط تقويم الاداء المالى عندما التكاليف التاريخية تساوى صفراً
 - 4- 1.01 تعنى زيادة التكاليف التاريخية عندما تزداد الاداء المالى وحدة واحده. مما تقدم نستنتج ان الفرضية الثالثة تحققت.
- الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الموارد البشرية وتقويم الاداء المالى.

جدول رقم (18/2/3)

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الموارد البشرية وتقويم الاداء المالى

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنويه	.008	2.832	.910	B ₀
معنويه	.000	7.944	.788	B ₁
			9.	معامل الارتباط (R)
			.8	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوى	46.632	اختبار (f)

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

- 1- اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردى قوى بين التكاليف التاريخية كمتغير مستقل وتقويم الاداء المالى كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.9).
- 2- بلغت قيمة معامل التحديد هذه القيمة تدل على ان التكاليف التاريخية تساهم ب80% فى الاداء المالى كمتغير تابع .
- 3- 910. متوسط تقويم الاداء المالى عندما التكاليف التاريخية تساوى صفراً
- 4- 1.69 تعنى زيادة التكاليف التاريخية عندما تزداد الاداء المالى وحدة واحده. مما تقدم نستنتج ان الفرضية الرابعة تحققت.

الانحدار الخطي المتعدد :-

بين تكاليف الموارد البشرية ، تكاليف الاحلال ، التكاليف التاريخية الجارية والاداء المالى .

جدول رقم (19/2/3)

يوضح الانحدار الخطي المتعدد

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنويه	.450	.765	.499	B ₀
غير معنويه	.859	.179	.029	B ₁
معنويه	.043	2.100	.340	B ₂
معنويه	.021	2.414	.468	B ₃
			.682a	معامل الارتباط (R)
			.465	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوى			9.860	اختبار (f)
النموذج : $y = 0.499 + 0.029x_1 + 0.340x_2 + 0.468x_3$				

المصدر: اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

1- اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردى قوى بين التكاليف التاريخية، تكاليف الاحلال، تكاليف الموارد البشرية وكمتغيرات مستقلة وتقويم الاداء المالى كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.7).

2- بلغت قيمة معامل التحديد هذه القيمة تدل على ان التكاليف التاريخية تساهم ب46% فى الاداء المالى كمتغير تابع .

3- 499. متوسط تقويم الاداء المالى عندما التكاليف التاريخية تساوى صفرأ

4- 0.468 تعنى زيادة الاداء المالى عندما تزداد التكاليف التاريخية ، تكاليف الاحلال وتكاليف الموارد البشرية وحدة واحده. مما تقدم نستنتج النتيجة كانت معنويه

الخاتمة

وتشمل :

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً النتائج :

توصلت الدراسة الى ان نتائج التحليل معظمها كانت ايجابية ومحصورة بين موافق وموافق بشدة ، اما مستويات السلم الخماسى الاخرى نسبتها كانت ضعيفة جداً مقارنة بمستويات لاوافق ولاوافق بشدة عليه من المفترض ان يكون شكل عدد مستويات الموافقة كالاتى (وافق - محايد - لاوافق) نتائج الدراسة هي :

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف التاريخية وتقويم الاداء المالى
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الاحلال وتقويم الاداء المالى
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكاليف الجارية وتقويم الاداء المالى
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الموارد البشرية وتقويم الاداء المالى
- انه يمكن تطبيق جزء كبير من خصائص الاصول على الموارد البشرية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة فى تحسين قرارات التوظيف .
- هنالك مازهرت الدراسة ان هنالك غياب كبير للوعى باهمية قياس تكاليف الموارد البشرية .
- ظهور رغبة كبيرة لدى الافراد لمعرفة قيمتها المالية وتقدير قيمة مساهمتها فى المؤسسة.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الموارد البشرية وتقويم الاداء المالى
- هناك مجموعة من المعايير التى يجب توفرها فى العنصر حتى يمكن اعتباره اصلاً.

ثانياً: التوصيات

توصيات عامة:

- الاهتمام بقسم الموارد البشرية لا يقدمونه من تسهيل فى عملية تقويم الاداء المالى .
- الاهتمام بموظف الحسابات اليومية مادياً ومعنوياً لا يقدمونه من تكاليف يومية تساعد على تقويم الاداء المالى.
- الاهتمام باصدار معيار محاسبى يلزم المنشآت بقياس راس مالها البشرى لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية خاصة للمنشآت التى تعتمد على العنصر البشرى بشكل رئيسى .

- الاهتمام بارساء مداخل تضع اسس موحدة لقياس وتقييم الموارد البشرية سواء كقيمة اجمالية او كقيم تفضيلية .
- فى حال تطبيق محاسبة الموارد البشرية يفضل تحديد قيمة و تكلفة الموارد البشرية بماء على مبدأ التكلفة التاريخية لكونه اكثر موضوعية وسهولة تطبيقه ويعتبر اكثر انسجاماً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- على البنك تحفيز موظف التكاليف والادارة المالية لا يقدمونه من عمل وتنسيق بينهما فى ادارة العلاقة بين التكاليف والاداء المالى .
- العنصر البشرى مهم جداً على مستوى البنك ، لذلك يجب الاهتمام به و بقياس تكلفته من حيث الاستقطاب و التدريب وكذلك تقدير قيمته الاقتصادية .

توصيات دراسات مستقبلية

- دراسة مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية فى الجامعات الحكومية السودانية.
- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية والولاء الوظيفى للافراد.
- دراسة مدى امكانية ادراج قيمة مالية للموارد البشرية فى تقارير المؤسسة.
- دور محاسبة الموارد البشرية فى تحسين الاداء المالى.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: الكتب

- 1- احمد موسي، (في كتابة دراسات في المحاسبة الاجتماعية)، دار النهضة العربية، 1969.
- 2- اريك فلامهولز تعريب د .محمد عصام الدين زايد، واحمد حجاج، المحاسبة عن الموارد البشرية ، الرياض المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1992.
- 3- توفيق عبد المحسن (تقويم الاداء) بيروت، دار النهضة العربية، 1996.
- 4- توفيق محمد عبدالمحسن (اتجاهات في التقييم والتميز في الاداء وبطاقة القياس المتوازن) المملكة المتحدة ، دار الفكر العربي للنشر، 2006/2005م.
- 5- جبريل جوزيف كحالة ورضوان حلوة (المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسولية وتقويم الاداء) عمان، الدار الجامعية الدولية، دار الثقافة للنشر، 2002.
- 6- حسين القاضي، وحمدان مامون، (نظرية المحاسبة) دار العالمية، ودار النظافة، عمان، 2001.
- 7- خديجة داريت ومعطاءه الله مبروكة ، تقييم الاداء المالى للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة قاصدى مباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير 2012_2013.
- 8- ناصر نورالدين عبداللطيف، الاتجاهات الحديثة فى المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، القاهرة، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة رسالة ماجستير 2009.
- 9- رضوان حلوة، حنان بدائل، القياس المحاسبي المعاصرة ، 1969.
- 10- ري انش جارسيون ، واريك نورين ، المحاسبة الادارية، دار المريخ للنشر والتوزيع.
- 11- السعيد فرحان جمعة (الاداء المالى لمنظمات الاعمال التحديات الراهنة) دار المريخ للنشر، 2000م.
- 12- الصادق بحيري (ادارة توازن الاداء) القاهرة، الدار الجامعي، 2009.
- 13- عبدالحليم عراجه وعلي ربابعة وياسر السكران، موسي مطر، توفيق عبدالحليم يوسف الادارة والتحليل المالى دار صفا للنشر والتوزيع ،عمان 2010.

- 14- عبدالحميد الفاتح المغربي، بطاقة الاداء المتوازن ، المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي، المنصورة ، جامعة المنصورة، ورقة بحثية 2009.
- 15- عبدالحميد الفاتح المغربي، بطاقة الاداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي (المنصور، جامعة المنصورة) ورقة بحثية، 2009م
- 16- عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن، التغيير الاداري للسياسات المحاسبية للاثار والدوافع والمعالجة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية للنشر 2016.
- 17- عقلة محمدالمبيعت (التدريب الاداري الموجهة بالاداء) القاهرة ، المنظمة العربية لتنمية الادارية ، 2010.
- 18- علاء فرحان طالب، و م.م ايمان شيخان المشعراني (الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف) ، عمان ، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الاولى 2011.
- 19- عمر الطروانة ، الطبعة الاولى ، 2011/ 1432، دار البداية ناشرون ومزعون.
- 20- كاضم جاسم العيساوي ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقويم المشروعات، عمان، دار المناهج 2000م.
- 21- ليلز جورين واخرون (الاداء البشري الفعال لقياس الاداء المتوازن) القاهرة، مركز الخبرات المهنية للادارة، ردميك ، 2003.
- 22- مؤيد الفضل واخرون، (المشاكل المحاسبية المعاصرة) عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع 2002.
- 23- مجيد جعفر كرخي، تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية ، عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2010.
- 24- محمد عبدالرحمن البيبي (اساسيات الادارة والاداء) دار النشر مكتبة جامعه امدرمان الاسلامية، الطبعة الاولى، 2010.
- 25- محمد مطر 2006 الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الائتماني : الاساليب والادوات والاتجاهات العلمية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر.
- 26- مدحت محمد ابو النصر (الاداء الاداري المتميز) المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الاولى 2012

- 27- وحدى حامد حجازى ، (تحليل القوائم المالية فى ظل المعايير المحاسبية 2011) ، دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر والتوزيع .
- 28- وليد الحيايى (درسات فى المشاكل المحاسبية المعاصرة)، الطبعة الاولى، عمان دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2004.
- 29- ياسر سعيد قنديل واخرون المحاسبة الادارية الاستراتيجية، الاسكندرية ،الدار الجامعية 2011.
- 30- نهال فريد مصطفى ،مبادئ واساسيات الادارة المالية ،الاسكندرية الدار الجامعية، 2011.
- 31- توفيق عبدالرحيم يوسف ، عبدالحليم كراجه ، ياسر السكرانة ، على ربابعة، موسى مطر ، الادارة والتحليل المالى، الطبعة الاولى ،1420-2000، دار صفاء للنشر والتوزيع. ثانياً: الرسائل الجامعية غير المنشورة:
- 1- احمد حماد جمعة عبدالله ،دور التحليل المالى فى تقويم الاداء المالى، بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمى، جامعة كسلا 2010.
- 2- ايمن محمد الحسن سليمان، دور التحليل المالى فى تقويم الاداء المالى للمصارف السودانية ، فى رسالة ماجستير، جامعة السودان كلية الدراسات العليا، قسم بنوك وتمويل، 2007.
- 3- دراسة فضل كمال سالم ، مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية، و اثره على اتخاذ القرارات المالىه ، دراسه تطبيقيه علي الشركات المساهمه في قطاع غزه 2008 .
- 4- ديمه رفيق محمد، ماهية مدى توفر مقومات محاسبه الموارد البشريه في المؤسسات الحكوميه العامه في قطاع غزه ، رسالة ماجستير في المحاسبه و التمويل (2015/1436).
- 5- زوليف، 2014 العوامل المؤثره علي مستوى الافصاح المحاسبى عن الموارد البشريه في التقارير المالىه للبنوك العامله في الاردن، المجله الاداريه في ادارة الاعمال .
- 6- على احمد السيد حمد، دور التحليل المالى فى تقويم الاداء المالى للشركات التامينية الاسلاميه، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان ،كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل ،2009.

7- علي فاضل جابر ،تصميم نظام معلومات محاسبه الموارد البشريه في الوحدات الاقتصادية،المجله الاكاديميه القوميه المفتوحه ، الدنمارك ، العدد الثاني 2007 .

8- عوده احمد،2003 ،واقع نظام معلومات الموارد البشريه و دورها في فعالية العمل الاداري للمنظمات غير الحكوميه في قطاع غزه ، رساله ماجستير، الجامعه الاسلاميه غزه.

9- محمد عبداللطيف سعيد، استخدام اساليب تقويم الاداء المالى الحديثه فى تقويم اداء المصارف، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة وتمويل، رساله ماجستير 2006.

10- معاوية الشريف عبدالله الحسين ، دور التحليل المالى فى تقويم الاداء المالى فى القطاع الصناعى ، رساله ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، قسم المحاسبة والتمويل 2011.

ثالثاً: المجلات العلمية:

1- جمعة كمال حسن 2008، بحث بعنوان محاسبة الموارد البشرية ، منهج جديد لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية ، مجلة بغداد ، للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد الثامن عشر.

2- حسين صديق ، تقويم الاداء فى المؤسسات الاجتماعية ، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الاول، 2012.

3- دادان عبدالغنى قراءة فى الاداء المالى و القيمة فى المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث، العدد 4، 2006.

4- الراوي الشيخ ، تحليل اثر التدريب والتحفيز علي تنمية الموارد البشرية في البلاد الإسلامية ، مجلة الباحث ، العدد السادس ، 2008 ص 11.

5- رشا حمادة ، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر، العدد الأول ، 2002.

6- عبدالغنى ، قراءة في الاداء المالى والقيمة فى المؤسسات الاقتصادية ، مجلة البحث ، العدد الرابع ، 2006.

7- عبدالوهاب داون ، ورشيدة حفصى ، تحليل الاداء المالى للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملة والتميز ، 2019-2014AFD ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 7 ، العدد 4.

- 8- عبدالوهاب وادن ،ورشيد حفص ، تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العامل التمييزي ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 7 ' العدد الرابع، 2014.
- 9- علاء فرحات ، و م.م.ايمان المشعراني ،الحكومة المؤسسية والاداء المالي الإستراتيجي للمصارف ، عمان ، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2011.
- 10- فاضل على جابر 2007 ، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الإقتصادية ، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ، العدد الثاني .
- 11- فايزه عبدالكريم محمد ، تقويم الاداء المالي في شركة التامين العراقية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن ، العدد22، 2013.
- 12- قاسم محمد عبدالله البعاج ، وم .نجم عبد عليوى الكردي ، تقييم كفاءة اداء الشركة العامة للصناعات المطاطية فى الديوانية باستخدام المؤشرات المالية ، مجلة كلية بغداد ، للعلوم الإقتصادية الجامعية العدد 43 ، 2015.
- 13- م.م خانم لوزى كاكه فمه ، م.م نادر رؤوف محمود ادارة الجودة الشاملة و اثرها فى تحسين الاداء المالي ، مجلة تكديت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 12، العدد34.
- 14- م.م.خاتم نوري ،م.م.ناز رؤوف محمود ، إدارة الجودة الشاملة واثرها فى تحسين الأداء المالي ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 12 العدد 34 ، 2016.
- 15- محمد جلال محمد بديوي، المحاسبة عن الموارد البشرية ، بغداد ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد الرابع ، 1980.
- 16- هبة رمضان محمد حسين ،وابراهيم فضل المولى البشير ،اثر إستراتيجية التميز فى الاداء المالي للمصارف التجارية مجلة العلوم الإقتصادية مجلد 2 ، 2016.
- 17- هبه رمضان محمد حسين وابراهيم فضل المولى البشير ، اثر استراتيجية التميز فى الاداء المالي للمصارف التجارية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، مجلد 16 العدد2 ' 2015.
- 18- يوحنا عبدال ادم ، محاسبة الموارد البشرية ، مجلة الإدارة العامة، 1982.

رابعاً: المراجع الانجليزيه :

- 1-Intrenational Advancesin Eeconomic (Reserch Univest Pomeu Eabra_Spinp 1990.
- 2- Russel p.vakharia ,financial accounting of human resource policies (cost enginer vol 37,No,7,1995).
- 3-Likert R.a the huneer organizationand :its mangmt and vakue . m graw- hill book co . 1967.
- 4- Bearcif .D.success ful application the balanced vol 84 no.5.

5-Flamholz_E, " human Resource Accounting "New york , Mc Graw
hill,1978.

مواقع الانترنت:

22/7/2018 <https://m.bayt.com>

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم(1)

خطاب المبحوثين

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف و المحاسبة الادارية

الموضوع : استبانة

بعد التقدير والاحترام نبليغ سيادتكم اننا بغرض اجراء دراسة ميدانية لبحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف و المحاسبة الادارية بعنوان : (اثر قياس تكاليف الموارد البشرية على تقويم الاداء المالى) يتطلب ذلك الحصول علي مجموعة من البيانات ، ويشرفنا ان نتلقى دعمكم ومشاركتكم القيمة و الاستفادة من خبرتكم العلمية من خلال تكرمكم بتعبئة الاستبانة المرفقة ، بعد قراءة كل عبارة من عبارات الاستبانة قراءة متأنية ووضع اشارة " √ " امام الخيار الذى يعبر عن مدى موافقتكم لما ترونه مناسباً حسب واقع العمل في المؤسسة التى تعملون بها ، ونؤكد لكم سلامة وحفظ وسرية البيانات التى تدلون بها وانها لن تستخدم الا لاجراض البحث العلمى .

ولكم وافر الشكر و جزيل الثناء

الباحثون /

تنزيل عبد الحفيظ عبد القادر مرسال

علي القاسم عمر عبد الله

مزدلفة عبد الحليم الإمام عبد الله

معالي الصديق أحمد عبد الغني

هبة الجعلي علي أحمد

التعريفات الاجرائية :

1/ محاسبة الموارد البشرية :

هى عملية قياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية الى متخذى القرارات .

2/ التكلفة التاريخية :

هى التضحية الضرورية لتوظيف و تدريب العاملين وهى تعادل التكلفة الاصلية .

3/ تكلفة الاحلال :

هى التكلفة التى تتحملها المنشأة اليوم من اجل استبدال اصل موجود فى المنشأة او مستخدم فعلا من قبلها .

4/ التكلفة الجارية :

هى التكلفة التى تدفع بصورة دورية للموظفين مقابل الخدمات التى يقدموها للمنشأة .

5/ تقويم الاداء المالى :

هى قياس مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الامثل لمواردها من الاستخدامات ذات الاجل القصير و ذات الاجل الطويل من اجل تشكيل الثروة .

القسم الاول : البيانات الشخصية

الرجاء والتكرم بوضع علامة (√) مقابل ما تراه مناسباً

1/ العمر

من 30_40

اقل من 30 سنة

اكثر من 50

من 41_50

2/ المؤهل العلمى :

دبلوم على

بكالوريوس

دكتوراه

ماجستير

3/التخصص العلمى :

ادارة اعمال

تكاليف ومحاسبة ادارية

اقتصاد

المحاسبة والتمويل

نظم معلومات محاسبية

4/المؤهل المهنى :

زمالة امريكية

زمالة بريطانية

زمالة عربية

زمالة سودانية

لا توجد زمالة

زمالة اخرى

5/المركز الوظيفى :

مدير مالى

مدير عام

محاسب مالى

مدير فرع

رئيس حسابات

6/ سنوات الخبرة :

من 11 _ 15

5 سنوات فاقل

من 16 _ 20

من 6 _ 10

21 فاكثر

القسم الثاني : بيانات الاستبانة

المحور الاول: تكاليف الموارد البشرية :

أبعد الأول / التكاليف التاريخية

درجة الموافقة					العبارة
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	
					1- يهتم البنك بقياس تكلفة الاستقطاب والبحث عن الموارد البشرية .
					2- يهتم البنك بقياس تكلفة الاختيار والرد على المتقدمين المختارين .
					3- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعاقد مع الموارد البشرية .
					4- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التدريب واداء الموارد البشرية .
					5- يهتم البنك بقياس تكلفة توجيه الموارد البشرية .

البعد الثاني / تكاليف الاحلال

درجة الموافقة					العبارة
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	
					1- يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الوظيفي للموارد البشرية .
					2- يهتم البنك بقياس تكلفة الاحلال الشخصي

					للموارد البشرية.
					3- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة التعلم للموارد البشرية .
					4- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الحصول على الافراد .
					5- يهتم البنك بقياس تكلفة ترك العمل للموارد البشرية .

البعد الثالث / التكاليف الجارية:

درجة الموافقة					العبارة
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	
					1- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة البدلات للموارد البشرية.
					2- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الحوافر للموارد البشرية.
					3- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الرواتب للموارد البشرية.
					4- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة العلاوات للموارد البشرية .
					5- يهتم البنك بقياس وتقييم تكلفة الاجور للموارد البشرية .

المحور الثاني: تقويم الاداء المالى

درجة الموافقة					العبارة
لا	لا	محايد	وافق	وافق بشدة	
وافق بشدة	وافق				1- يهتم البنك بتحليل النسب المالية .
					2- يهتم البنك بتحليل القوائم المالية .
					3- يهتم البنك باستخدام الموازنات التخطيطية .
					4- يهتم البنك بتطبيق بطاقة الاداء المتوازن .

ملحق رقم (2)

محكمو الاستبانة

الاسم	الرتبة العلمية	الجامعة
د.هدى سراج الدين	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. محمد الناير محمد خوجلي	أ.مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. إسماعيل نجيب	أ.مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا