

أ. د صلاح الدين خضر محمد

بعنوان

نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية
القومية لدول الجامعة العربية

نحو اطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية

مقدمة:

هناك قصور واضح في نظم المحاسبة القومية، ويؤدي هذا القصور إلى عدم الاستفادة الكاملة من هذه الأداة باعتبارها أداة هامة للتخطيط القومي ولتقييم وتنفيذ الخطط واتخاذ القرارات على المستوى القومي. ويرجع هذا القصور إلى إغفال المحاسبة القومية لمجهودات وإنفاق المجتمع على تكوين القوى العاملة في المجتمع، وإذا لم يتم تدارك هذا القصور فستتقصد المحاسبة القومية أهميتها.

لذلك تقوم هذه الدراسة على أساس الاستعانة بقواعد ومبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية المعروفة على مستوى الوحدة الاقتصادية في إعداد الحسابات القومية، وقد بنيت الدراسة الأساس المفاهيمي لذلك، كما يبين التعديلات الواجب إدخالها على الحسابات القومية التي ستتأثر بذلك في ظل الإطار المقترح. كما أوضحت الدراسة التعديلات الواجب إجراؤها لعلاج هذا القصور الواضح في نظم المحاسبة القومية لمواجهة التحديات المعاصرة وتدعيم أهمية المحاسبة القومية.

طبيعة المشكلة:

لقد وجدت عدة نظم للمحاسبة القومية لعل أهمها نظام الأمم المتحدة، ومن أجزاء هذا النظام حساب التكوين الرأسمالي المحلي الذي يبين في جانب الاستخدامات من هذا الحساب مقدار إضافات المجتمع إلى رأس المال الثابت بالإضافة إلى الزيادة في المخزون السلعي القومي، وأعتبر ذلك بمثابة صورة تبين مدى ما ينفقه المجتمع على التكوين الرأسمالي من معدات وآلات وإنشاءات وأصول ثابتة ملموسة.

ولكن حساب التكوين الرأسمالي Capital Formation Account لا يعكس مدى ما ينفقه المجتمع على تكوين الموارد البشرية، التي هي أهم وأصعب من التكوين الرأسمالي من معدات ملموسة، وأصبحت هناك حاجة ملحة إلى بيان مجهودات المجتمع في تكوين ثروته البشرية Human Wealth، وهو ما لا تتيح المحاسبة القومية بصورتها الراهنة، ومن هنا ظهرت مشكلة قصور المحاسبة القومية عن قياس وتحليل وعرض لعنصر مؤثر في الاقتصاد القومي الخاص بإعداد وتكوين الموارد البشرية للمجتمع.

ويمكن القول بأن هذا القصور أفقد المحاسبة القومية جزءاً كبيراً من أهميتها، وبدأ رجال الاقتصاد والتخطيط القومي في البحث عن أساليب أخرى تساعدهم في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط القومي واتخاذ القرارات ومتابعة الخطط.

حدود الدراسة:

تعرض هذه الدراسة الإطار الفكري فقط دون الدخول في التفاصيل والمشاكل المحاسبية للموارد البشرية وحساب تكلفتها وقيمتها، حيث لا يتسع المجال لذلك، بحيث تكون هذه التفاصيل موضوع دراسات تالية. كما لا تتعرض هذه الدراسة لكيفية جمع البيانات من قطاعات الاقتصاد المختلفة Accumulation of information فإن هذا الموضوع يتسع لأبحاث أخرى، ودراسات تطبيقية أخرى لا يتسع لها المجال في هذه الدراسة.

فروض الدراسة:

تتلخص فروض الدراسة في الآتي:

- 1- قصور نظم المحاسبة القومية الحالية في إظهار ما ينفقه المجتمع على التكوين الرأسمالي البشري.
- 2- المحاسبة القومية بشكلها الحالي لا تعبر عن حقيقة الثروة القومية المملوكة للمجتمع، لإغفالها اعتبار الإنفاق على تكوين الموارد البشرية إنفاقاً استثمارياً.
- 3- إمكانية استخدام أسس ومفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية في المحاسبة المالية لإعداد الحسابات القومية مع بعض التعديلات في المسميات.
- 4- أن تطبيق فكرة الدراسة سيؤدي إلى زيادة الاستفادة والانتفاع بمجموعة الحسابات القومية في مجالات التخطيط والرقابة على الموارد البشرية على المستوى القومي.

أهداف الدراسة:

تم التخطيط لهذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- علاج القصور الذي أفقد المحاسبة القومية جزءاً كبيراً من أهميتها نتيجة لعدم إظهارها لمجهودات المجتمع وإنفاقه على الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من الأصول الثابتة للمجتمع، قد تكون أهم من إنشاء المشروعات الكبرى أو المصانع وغيرها من الأصول الملموسة.
- 2- التأسيس العلمى لتطوير المحاسبة القومية بحيث تعكس بوضوح الأنفاق القومي على تكوين القوى البشرية للمجتمع، وتقوم الدراسة على إثبات أن جزءاً من الأنفاق على القوى البشرية لا يعتبر إنفاقاً جارياً أى أنفاق استهلاكى بل يعتبر إنفاقاً رأسمالياً، أى استثمارياً.
- 3- إيضاح التطوير المقترح في نظام المحاسبة القومية لكل حساب على حدة، بحيث تعكس مجموعة الحسابات مدى مجهودات المجتمع وأنفاقه على التكوين الرأسمالي البشرى بجانب إظهارها التقليدى للتكوين الرأسمالي الملموس من المشروعات والمصانع.

خطة الدراسة:

وتحقيقاً للأهداف السابقة تم تقسيم خطة الدراسة إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

الموضوع الأول : المحاسبة عن الموارد البشرية في المحاسبة المالية.

الموضوع الثانى : تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على المحاسبة القومية

الموضوع الثالث : الإطار المقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية.

النتائج والتوصيات:

الموضوع الأول

المحاسبة عن الموارد البشرية في المحاسبة المالية

Human Resources Accounting (H. R. A.)

ترجع جذور المحاسبة عن الموارد البشرية إلى الفترة ما بين سنة 1967 إلى سنة 1973، حيث أعدت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A. A.A) تقريراً شاملاً عن هذا الفرع الجديد، وأعتبر هذه التقرير إيذاناً بميلاد المحاسبة عن الموارد البشرية

وفيما يلي أعرض بإيجاز نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية The H.R.A. Development and state of

تتلخص مراحل نشأة وتطوير المحاسبة عن الموارد البشرية في خمس مراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: 1960 - 1966

وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية.

المرحلة الثانية: 1966 - 1971

وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وأهمها الدراسات التي قام بها (روجر هيرمانسون Roger Hermanson رئيسيس ليكرت Renesis lekert إيريك فلامهولتز Eric Flamhaltig ، وآخرين

المرحلة الثالثة: 1971 - 1976

وتميزت هذه المرحلة باستمرارية البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وإظهارها ضمن القوائم المالية الختامية للمنظمة، وكذا أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية.

وفى نفس المرحلة قامت جمعية المحاسبين الأمريكيين بتكوين لجنيتين للمحاسبة عن الموارد البشرية.

المرحلة الرابعة: 1976 - 1980

شهدت هذه المرحلة تناقضا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الباحثين أو من جانب التطبيقين حيث أن عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلا، ولكن في نهاية هذه الفترة ظهرت اتجاهات بشأن الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية.

المرحلة الخامسة: 1980 وحتى مشارف القرن الواحد والعشرون

تميزت هذه الفترة بالاهتمام بالنظرية والتطبيق والتركيز على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية والتجارب الرائدة للشركات الأمريكية واليابانية في هذا المجال.

وتقوم مبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبار أن الأنفاق على الموارد البشرية لمنظمة ما هو بمثابة أنفاقا استثمارياً، ويظهر ضمن مجموعة الأصول الثابتة المعنوية للمنظمة.

ومن الأمثلة على ذلك تعتبر تكاليف " تدريب " الموارد البشرية بهدف رفع كفاءتهم الإنتاجية إنفاقاً رأسمالياً يشابه تماماً الأنفاق على شراء أصل رأسمالي (آلة مثلاً) ولا يعتبر إيرادياً.

وهناك قناعة بين الباحثين في نظرية المحاسبة على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً على الأصول الرأسمالية للمنظمة، وذلك لأهمية وقيمة العنصر البشري، وقد ذكر سكوت Scott منذ زمن بعيد أن القوة البشرية المدربة من العاملين والفنيين هي دائماً أصل ذا قيمة هامة.

ويلاحظ أن للمحاسبة عن الموارد البشرية هدف مزدوج، فهي أولاً بمثابة أسلوب علمي لإدارة الموارد البشرية باعتبار أن البشر يمثلون أصولاً ذات قيمة رأسمالية ضمن مجموعة الأصول الرأسمالية للمنظمة وهي التي تكون القيمة الكلية لتلك المنظمة، وأن الأنفاق على تنمية هذه الموارد يزيد من القيمة الكلية لها، وأن ترك أي فرد للخدمة في المنظمة لأى سبب يؤدي إلى انخفاض القيمة الكلية للمنظمة.

ومن ناحية أخرى تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية بمثابة نظام متكامل للمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفاعلية (Effectiveness and Efficiency) فهي تقدم المعلومات اللازمة عن "تكلفة " و " قيمة " كل فرد في التنظيم.

الأصول البشرية Human Assets

تهتم المحاسبة عن الموارد البشرية " بتكلفة البشر " Human Cost من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي تهتم " بقيمة البشر Human Value وتتمش تكلفة البشر وهو ما أُصطلح على تسميته باسم الأصول البشرية مع مبادئ وقواعد المحاسبة عن الموارد البشرية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً كما تتمش مع المفاهيم الاقتصادية أيضاً.

أما الشق الثاني فهو محور اهتمام المحاسبة الإدارية والتي تتحرر من قواعد المحاسبة المالية وتساعد الإدارة على ترشيد القرارات.

وحيث أن المحاسبة القومية استخدمت العديد من قواعد ومبادئ المحاسبة المالية، دون المحاسبة الإدارية، ولا يوجد ما يمنع من استخدامها للاتجاهات الحديثة في المحاسبة المالية، لذلك تقترح الدراسة الاستعانة بالشق الأول من المحاسبة عن الموارد البشرية، والذي اصطلح على تسميته الأصول البشرية، وإن كنا نسميها في هذه الدراسة باسم التكوين الرأسمالي البشري Human Capital formation.

تكلفة الأصول البشرية Human Assets Cost

التعريف التقليدي للتكلفة هو التضحية بسلع أو خدمات للحصول على منافع أو خدمات مستقبلية، وتتحمل التكلفة في سبيل الحصول على هذه المنافع في شكل مادي ملموس أو منافع غير ملموسة Intangible.

وهناك العديد من المفاهيم المحاسبية الخاصة بالتكلفة والتي تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة عن الموارد البشرية، ومن هذه المفاهيم: التكلفة الأصلية " Original Cost وهي تعبر عن التضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد، وهي تعادل " التكلفة التاريخية " Historical Cost أما تكلفة الإحلال Replacement Cost فتعني التضحية التي يجب تحملها لاستبدال مورداً مملوكاً أو مستخدماً فعلاً في المنظمة.

ولما كان تعبير تكلفة الموارد البشرية Human Resources cost مشتقاً من المفهوم العام للتكلفة فيمكن القول بأن تكلفة الموارد البشرية هي التكلفة الرأسمالية Capital Cost التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها.

التكلفة الأصلية للموارد البشرية H.R. Original Cost of H.R.

أصبح هناك اتفاقاً على أن التكلفة الأصلية للموارد البشرية تشتمل على البنود التالية:

- 1- تكلفة الاجتذاب (الاستقطاب) Recruiting Cost
- 2- تكلفة الاختيار Selection Cost
- 3- تكلفة التعيين (الاستخدام) Hiring Cost
- 4- تكلفة التعليم Learning Cost
- 5- تكلفة التدريب Training Cost
- 6- تكلفة ترك الخدمة Separation Cost
- 7- تكلفة الإحلال Positional Replacement Cost

وهذه النفقات كانت تعتبر محاسبياً - نفقات إيرادية current Expenses، أى إنفاق استهلاكى Consumption Expenditure بالمفهوم الاقتصادى، أصبحت الآن - محاسبياً نفقات رأسمالية Capital Expenditure، أى إنفاق استثمارى Investment Expenditure بالمفهوم الاقتصادى.

لذلك يرى الباحث أنه ما دامت المحاسبة المالية قد اعترفت بأن هذه النفقات هي رأسمالية، وما دامت المحاسبة القومية تطبق مبادئ المحاسبة المالية المتعرف عليها، إذا يكون منطقياً أن تعتبر المحاسبة القومية هذه النفقات بمثابة إنفاق استثمارى وليست إنفاقاً استهلاكياً.

ويرى الباحث أيضاً أن تطبيق هذه الفكرة سيؤدى إلى زيادة الاستفادة والانتفاع بمجموعة الحسابات القومية إذا أمكن تعديل هذه الحسابات وفق الفكرة الموضحة وهذا ما سوف نعرض له في المبحث القادم وهو كيفية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى الحسابات القومية.

الموضوع الثاني

المحاسبة عن الموارد البشرية على المحاسبة القومية

Application Human Resources Accounting In National Accounting

لعل إنشاء المشروعات الكبرى وتكوين الأصول الثابتة أيسر على المجتمع من تكوين القوى البشرية اللازمة لإنشاء وتشغيل إدارة تلك المشروعات لأن العمل كما هو معلوم لدينا هو مصدر الثروة.

لذلك يطلق على القوى العاملة في مجتمع ما اسم التكوين الرأسمالي البشرى Human Capital formation لذلك توجه كافة الدول اهتماما كبيرا نحو إظهار مجهوداتها المستمرة لتنمية الثروة البشرية للمجتمع Human wealth، حيث تتطلب تنمية الموارد البشرية للمجتمع إنفاقا متزايدا، كما تتطلب آجال زمنية طويلة تمتد إلى عشرات السنين.

ومن المتعارف عليه أن المحاسبة القومية هي مجموعة من الأساليب والطرق المرتبطة بقياس وتحليل وعرض نتائج أنشطة الاقتصاد القومي عن فترة زمنية محدودة من خلال مجموعة من الحسابات والقوائم التي تعد من خلال نظام محاسبي، وبالشكل الذي يمكن من توفير معلومات لازمة للتخطيط القومي واتخاذ القرارات، ومتابعة الخطط.

لذلك يرى المؤلف أهمية وضرورة إدراج الإنفاق على التكوين الرأسمالي البشرى بالقطاعات الاقتصادية المختلفة - للدولة ضمن الإضافات إلى راس المال في المحاسبة القومية، وخاصة أن هناك اهتماما متزايدا من الدول المختلفة في الوقت الحالى، (المتقدمة منها والنامية) بعناصر الموارد البشرية، ورفع كفاءتها بغرض زيادة الإنتاج والخدمات وبالجودة المطلوبة.

ويؤكد على هذه الأهمية زيادة الاعتمادات المالية المنصرفة في هذه المجالات وخاصة عند دراسة تجارب المنظمات الأمريكية وغيرها، فكيف نتصور أن الإنفاق يزايد على تكوين الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ثم يختفى تماما عند مستوى الحسابات القومية، وهناك كثير من الدول الآسيوية تمتلك ثروات مادية قليلة ولكن تقدمها ينسب إلى كفاءة الثروة البشرية العاملة في هذه الدول. وفى ظل المفاهيم الحالية للموارد البشرية القومية فإن الحسابات القومية والميزانية القومية لا تعبران عن النشاط الحقيقى والصادق للاقتصاد القومي. وهو ما يعتبره الباحث قصورا في المحاسبة القومية حاليا، وقد يفقدها أهميتها مستقبلا.

ولقد استخدمت المحاسبة القومية العديد من المبادئ المحاسبية التي تشمل عليها نظرية المحاسبة، ويرى المؤلف أنه لا يوجد ما يمنع من استخدام ما يستجد من الأفكار الجديدة التي استفاد منها علم المحاسبة وأدت إلى تطور هذا العلم، وبالتالي يمكن للمحاسبة القومية أن تتطور بدورها. لذلك تقترح هذه الدراسة الاستعانة بمبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية والذي طبق بنجاح على مستوى الوحدة الاقتصادية كما أوضحنا سلفاً، وبحيث يطبق أيضاً على المستوى القومي، وتعديل بها مجموعة الحسابات القومية National Accounts.

ولتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على مستوى الحسابات القومية Application of H.R.A. in National Accounts تقترح الدراسة أن يعدل الانفاق على تكوين الموارد البشرية للمجتمع بحيث تصبح إنفاقاً استثمارياً وليس إنفاقاً استهلاكياً. ومن ناحية أخرى فطالما أن من أهداف المحاسبة القومية تصوير وقياس نتائج النشاط الاقتصادي للمجتمع خلال فترة زمنية معينة، بالإضافة إلى بيان الثروة القومية في تاريخ محدد، لذلك يقترح المؤلف تعديل هذا الهدف بحيث يبين الثروة القومية في تاريخ معين مقسومة إلى الثروة القومية الملموسة (العينية) (الأصول الثابتة + التغير في المخزون) والثروة القومية غير الملموسة المعنوية (الموارد البشرية) وهذه بالإضافة ستدعم وتزيد من قيمة المعلومات التي تقدمها المحاسبة القومية عن الموارد البشرية.

الشكل الحالي للحسابات القومية:

تنقسم الحسابات الإجمالية في أي نظام للمحاسبة القومية إلى حسابات الدخل والنتائج القومي والادخار والاستثمار القومي، ثم يمكن من خلال هذه الحسابات تصوير الميزانية القومية، كما يمكن التنبؤ بتقديرات الموازنة.

وتوجد طريقتان لإعداد الحسابات القومية:

الأول: تبين التقسيم الوظيفي للنشاط القومي ثم التقسيم القطاعي لهذه الأنشطة.

الثانية: تبين التقسيم القطاعي للنشاط القومي ثم التقسيم الوظيفي.

والتقسيم الوظيفي يشتمل على ثلاث أرصدة، الأول الإنتاج والثاني الاستهلاك والثالث الاستثمار.

أما التقسيم القطاعي فيظهر في شكل رباعي يمثل القطاعات التي ساهمت في تكوين الوظائف الثلاثة السابقة، وهي قطاع الأعمال، وقطاع الحكومة، والقطاع العائلي ثم قطاع العالم الخارجي.

وطبقا للمبادئ المتعارف عليها حاليا يتم إعداد حساب رأس المال للقطاعات الاقتصادية المختلفة على الشكل التالي:

حساب رأس المال / قطاع

موارد	عن الفترة من / إلى /	استخدامات
<u>موارد ذاتية</u>		×× <u>استخدامات ذاتية</u>
الإدخار ××		×× الاستهلاك
مقابل الإهلاك ××		إضافات لرأس المال:
		الاستثمار في الأصول العينية
		×× (أصول ثابتة + التغير في المخزون)
<u>موارد خارجية</u> ××		×× <u>استخدامات خارجية</u>
×××		×××

ويلاحظ أن حساب رأس المال للقطاعات الاقتصادية الموضح عالية يشمل في جانبه المدين الأصول العينية الملموسة (الأصول الثابتة + تغير المخزون) باعتبارها فقط إضافات لرأس المال لأي قطاع اقتصادي. وسوف يعرض الباحث التعديلات المقترحة لعلاج هذا القصور في الموضوع القادم.

الموضوع الثالث

الإطار المقترح عن الموارد البشرية القومية

لإيضاح الإطار المقترح سوف نفرض أن الحسابات القومية تعد على أساس الحسابات المالية للقطاعات والتي تقسم وظيفياً إلى إنتاج واستهلاك واستثمار , كذلك سوف نوضح مدى إمكانية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة إعداد حساب رأس المال الموحد للقطاعات الاقتصادية ، وأثر تلك التعديلات على الميزانية والموازنة القومية وذلك في الإطار المقترح التالي:

1- تعديل حساب رأس مال قطاع الأعمال.

2- تعديل حساب رأس مال القطاع الحكومي.

3- تعديل حساب رأس مال القطاع العائلي.

4- تعديل الميزانية القومية للدولة.

5- تعديل الموازنة القومية للدولة.

أولاً: حساب قطاع الأعمال Business Account

يشتمل قطاع الأعمال في جانبه الدائن (الموارد) على قيمة إنتاج هذه القطاع، ويشتمل الجانب المدين (الاستخدامات) على كل من الاستهلاك والاستثمار والتعديل المقترح لهذا الحساب يتطلب أن يطرح من رقم الاستهلاك قيمة الإنفاق على الموارد البشرية التي اعتبرها المحاسبة عن الموارد البشرية بمثابة إنفاقاً رأسمالية، ويوضح هذه الرقم في بند مستقل باعتباره استثماراً بحيث يصبح هناك رقمه للاستثمار أحدهما للاستثمار في الموارد البشرية والأخر الاستثمار في الأصول العينية والمخزون السلعي.

ومن الناحية العملية من السهل إجراء التعديلات المقترحة على حساب قطاع الأعمال نظراً لسهولة الحصول على المعلومات اللازمة من هذا القطاع، حيث يحتفظ هذه القطاع بسجلات محاسبية منتظمة عادة يمكن من خلالها الحصول على المعلومات اللازمة لإجراء هذه التعديل، أضف إلى ذلك أن هذه القطاع يعترف بالمحاسبة عن الموارد البشرية ويطبقها عملياً أو يمكن تطبيقها فعلاً، حيث نجد أن معظم الشركات الكبرى في العالم أكدت على أهمية إعداد الكوادر البشرية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرون من أجل تطوير وتعزيز القدرات لتحقيق النجاح والأزهار.

ثانياً: حساب القطاع الحكومي General Government

ليست هناك صعوبة في إجراء التعديلات المقترحة على حساب القطاع الحكومي، حيث يمكن أن يستبعد من رقم الاستهلاك الوارد بحساب رأس المال لقطاع الحكومة تكاليف الاعتمادات المالية المخصصة لبرامج التدريب والتأهيل للعاملين في الدولة ويضاف أيضاً إلى استثمارات الموارد البشرية في القطاع الحكومي ما ورد بميزانية وزارتي التعليم والتعليم العالي والبحث العلمي كافة النفقات المتعلقة بتعزيز القدرات وتنمية المهارات السلوكية والتنمية والإدارية، باعتبارها إنفاقاً استثمارياً من وجهة نظر المحاسبة عن الموارد البشرية، وتدرج في بند مستقل بجانب الاستثمار الحكومي في بناء المصانع والمؤسسات التعليمية وغيرها.

ويمكن تعديل القوائم والتقارير الخاصة بتجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالحسابات القومية، والتي تستوفى من القطاع الحكومي بحيث تشمل على بيانات مستقلة وواضحة عن تكاليف الإنفاق على الموارد البشرية بالمفهوم المتعارف عليه في المحاسبة المالية.

ثالثاً: حساب القطاع العائلي Households Account

يمثل القطاع العائلي مشكلاً أساسية عند إعداد الحسابات القومية لصعوبة الحصول على البيانات الصحيحة اللازمة لذلك تنعكس هذه الصعوبة أيضاً عند إجراء التعديلات المقترحة خصوصاً من الناحية العملية، ومن ناحية أخرى قد يعتقد البعض بأن الإنفاق الاستهلاكي للقطاع العائلي لا يشتمل على أية نفقات استثمارية خاصة هو متعلق بالموارد البشرية، ولكن الدراسة المتأنية لإنفاق القطاع العائلي تبين أن هذه القطاع يتحمل النفقات الاستثمارية في الموارد البشرية في المجالات التالية:

1- مصروفات التعليم الخاص (مدارس وجامعات ومعاهد... الخ).

2- تكاليف وانتقال الأبناء للخارج للحصول على مؤهلات عليا.

3- نفقات الدروس الخصوصية (تعتبر تحريك في داخل القطاع)

فإذا أمكن حساب مساهمة القطاع العائلي في التكوين الرأسمالي البشري، فإن هذه النفقات تطرح من قيمة الاستهلاك وتدرج في بند مستقل باعتباره استثمارياً في الموارد البشرية ويدرج بجانب الرصيد الخاص بالاستثمار في الأصول الثابتة للقطاع العائلي.

وهناك صعوبة عملية في الحصول على هذه المعلومات بدقة، ولكن هناك أساليب يستخدمها رجال الاقتصاد والتخطيط القومي للحصول على هذه البيانات وقد يخرج ذلك عن نطاق هذه الدراسة.

بقي أن نقول أن حساب قطاع العالم الخارجى **External Transa ction**

لا ينقسم وظيفيا مثل الحسابات الثلاث الأخرى كما سبق أن ذكرنا. ومما سبق يصبح لكل قطاع من القطاعات الثلاثة (الأعمال الحكومى العائلى) في الجانب المدين (الاستخدامات) ثلاث أرقام بدلا من اثنين، الأول خاص بالاستهلاك والثانى خاص بالاستثمار في الأصول الثابتة والمخزون السلعى أما الثالث فهو خاص بالاستثمار في الموارد البشرية.

حساب رأس المال الموحد للقطاعات:

يقترح الباحث أيضا أنه عند إعداد حسابات رأس المال الموحد للقطاعات الثلاثة أن يصبح جانب الاستخدامات (المدين) لهذا الحساب على النحو التالى:

- 1- استثمارات قطاع الأعمال الملموس (العينية)
- 2- استثمارات قطاع الأعمال في الموارد البشرية
- 3- استثمارات القطاع الحكومى الملموس (العينية)
- 4- استثمارات القطاع الحكومى في الموارد البشرية
- 5- استثمارات القطاع العائلى الملموس (العينية)
- 6- استثمارات القطاع العائلى في الموارد البشرية

ويمكن إيضاح التعديل المقترح على حساب رأس المالى لأى من القطاعات الثلاث على

الشكل التالى:

حساب رأس المال (المعدل)
لقطاع /

إلى / موارد	عن الفترة من / استخدامات
<u>موارد ذاتية</u>	<u>استخدامات ذاتية</u>
أرباح محتجزة (إدخار) ××	الاستهلاك ××
مقابل الإهلاك ××	إضافات لرأس المال: الاستثمار في الأصول العينية
	××
	(أصول ثابتة + التغير في المخزون) الاستثمار في الأصول المعنوية
	××
<u>موارد خارجية</u>	<u>استخدامات خارجية</u>
××	××
×××	×××

رابعاً: الميزانية القومية National Balance sheet

تطبيقاً للأفكار السابقة واستكمالاً للإطار المقترح فإنه عند إعداد الميزانية القومية (قائمة المركز المالي القومي) تضاف استثمارات القطاعات الثلاثة في الموارد البشرية إلى مجموعة الأصول الثابتة الثلاثة في كل قطاع بحيث تظهر في شكل سداسي على النحو الموضح في إعداد حساب رأس المال القومي.

ونلاحظ أيضاً أنه نتيجة الزيادة جانب الأصول في الميزانية القومية، حيث أضفنا إلى مجموعة الأصول قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية فإن الميزانية لن تتوازن حيث زادت قيمة الأصول عن الخصوم لذلك يعتبر المتمم الحسابي الذي يعيد التوازن إلى الميزانية بمثابة إضافة إلى رأس المال القومي تطبيقاً لمعادلات الميزانية المتعارف عليها في المحاسبة المالية المطبقة في المحاسبة القومية.

وهذا يعني أن كل إنفاق على تنمية البشرية الموارد البشرية يزيد من الأصول وبالتالي يزيد رأس المال القومي. وبذلك تعبر الميزانية القومية عن جهودات وإنفاق المجتمع على تكوين البشرية الذي هو أصعب من الأنفاق على تكوين الأصول والمشروعات كما سبق الذكر.

ويؤدي إعداد الميزانية القومية إلى تحديد العلاقة بين رأس المال القومي والدخل والنتائج القومي وكذا إمكانية قياس التغير في رأس المال القومي.

خامساً: الموازنة القومية

نظرا لأن الموازنة القومية تتضمن تقديرا لما ستكون عليه في السنة المالية القادمة للأنشطة المتعلقة بالإنتاج المتوقع للنشاط الاقتصادي خلال فترة مالية مقبلة، فإنه نبيّن أن تتضمن تقديرات للإنفاق على الموارد البشرية في العام القادم وتُقدّر بالأرقام المحققة فعلا في نهاية العام القادم من واقع الميزانية القومية، وبقياس وتحليل الانحرافات توجد أداء علمية ممتازة للرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم لأداء للقطاعات فيما يتعلق بالموارد البشرية.

ويمكن إيضاح أثر التعديلات المقترحة على الحسابات القومية للقطاعات الثلاث عند إعداد

الموازنة القومية أو الميزانية القومية على الشكل التالي
الموازنة (الميزانية) القومية للدولة
في / /

مصادر الأموال		استخدامات الأموال	
بيان	جنيه	بيان	جنيه
<u>رأس المال القومي</u>	×××	<u>الأصول العينية</u>	××
		<u>(ثابتة + متداولة)</u>	
		لدى قطاع الأعمال	××
			×
		لدى قطاع الحكومة	××
			×
		لدى القطاع العائلي	××
			×
		<u>الأصول المعنوي</u>	
		<u>(الموارد البشرية)</u>	
		لدى قطاع الأعمال	××
			×
		لدى قطاع الحكومة	××
			×
		لدى القطاع العائلي	××
			×
<u>التزامات الدولة قبل:</u>		<u>حقوق الدولة لدى</u>	
لدى قطاع الأعمال	×××	قطاع الأعمال	××
			×
لدى قطاع الحكومة	×××	قطاع الحكومة	××
			×
لدى القطاع العائلي	×××	القطاع العائلي	××
			×
<u>التزامات الدولة تجاه</u>		<u>حقوق الدولة لدى</u>	
العالم الخارجي	×××	العالم الخارجي	××
			×

يلاحظ نتيجة التعديلات المقترحة زيادة رأس المال القومي بقيمة الأصول المعنوية (قيمة الموارد البشرية لدى القطاعات الاقتصادية الثلاث)

النتائج والتوصيات:

من الدراسة السابقة يمكن أن تتلخص النتائج فيما يلي:

1- ان استخدام أسس ومفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية لإعداد الحسابات القومية يؤدي إلى أن تصبح المحاسبة عن الموارد البشرية القومية أداة أكثر فاعلية للرقابة على تنمية الخطة وتقييم الأداء للقطاعات الاقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالموارد البشرية.

2- تؤدي التعديلات المقترحة لتطبيق مفهوم الموارد البشرية في الحسابات القومية للقطاعات الاقتصادية المختلفة إلى إظهار قيمة الاستثمار في الموارد البشرية كإضافات لرأس مال كل قطاع (الأعمال - الحكومي - الفعلي) في بند مستقل تحت مسمى (أصول معنوية - موارد بشرية).

3- إن نتيجة التعديلات المقترحة يزيد من قيمة الإضافات إلى رأس المال القومي بما يعادل الإنفاق القومي في الموارد البشرية للقطاعات الاقتصادية الثلاث.

4- أظهرت الدولة ان الاعتراف بالإنفاق الاستثماري في الموارد البشرية يعتبر إضافة إلى ثروة المجتمع وزيادة الطاقة الإنتاجية التي تكون مصدرا رئيسيا لتولد الدخل أو الناتج القومي والتي يصعب تجاهلها خاصة في الوقت الحالي الذي اهتمت فيه كل حكومات العالم بإعداد الكوادر البشرية لمواجهة تحديات القرن الواحد والعشرون.

5- أوضحت الدراسة أهمية الاستعانة بالاتجاهات الحديثة في علوم المحاسبة والاقتصاد والإحصاء بغرض تدعيم وتطوير نظم المحاسبة القومية، حتى لا تتوقف عند درجة النمو أو أن أهميتها وبالتالي زيادة الاستناد والانتفاع بمجموعة الحسابات القومية في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

وأخير يوصى لباحث إعادة النظر في المحتوى العلمي لمادة المحاسبة القومية عن طريق إضافة جزء خاص لدراسة المحاسبة عن الموارد البشرية القومية يرتبط وأهمية هذه العنصر على

مستوى القطاعات الاقتصادية المختلفة، وحتى يتمش مع التطورات العالمية السريعة والاهتمام المتزايد بعنصر الموارد البشرية حالياً ومستقبلاً.

6- إمكانية تطبيق المفاهيم والتعديلات المقترحة بالدراسة على نظام المحاسبة القومية لدول الجامعة العربية الصادر في يناير 1971 والذي أعد ليناسب تطبيقه الدول النامية والمتقدمة على حد سواء.

وإن كانت الدول العربية تعاني من مشاكل إحصائية وفنية علاوة على ما يرتبط من هذه المشاكل بمستويات الفكر والتطبيق المحاسبي.