



((محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية))

Human Resources Accounting And its Reflection on Quality Cost

م.م. انتصار أحمد عبيد

جامعة بغداد

كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص:

إن تطوير برامج تدريب الموارد البشرية والاهتمام بها يساعد في إنتاج منتجات ذات نوعية عالية تحقق للوحدة ميزة تنافسية أما من خلال بيع منتجات بأسعار أعلى من أسعار المنتجات المماثلة في السوق أو تخفيض تكاليف الإنتاج وهذا يؤدي في النهاية إلى ارتفاع أرباح الوحدة ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان مما شدد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية. ومن هذا المنطلق فقد تناول أبحاث الحالي محاسبة الموارد البشرية وأثرها على كلف النوعية حيث تم تحديد كلف النوعية في شركة مصافي أوسط للمنتجات النفطية ومن ثم بيان واقع التدريب والتطوير في الشركة ، وقد أنتهى أبحاث بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، ومن أهم الاستنتاجات إن اغلب الوحدات الاقتصادية ليست لديها المعرفة والاطلاع الكافي على مفهوم كلف النوعية والعناصر المكونة لها وبالتالي دور محاسبة الموارد البشرية في الاستفادة من الموارد البشرية المدربة لأداء العمل بأعلى درجات الكفاءة والنوعية والسرعة. اما اهم التوصيات فكانت ضرورة تدعيم الدراسات والبحوث في مجال محاسبة الموارد البشرية و كلف النوعية وكذلك ضرورة وضع البرامج التدريبية المناسبة للاختصاصات المختلفة ومتابعة تنفيذها وتقييمها مما يمكن من استثمار الكلف الخاصة بها.



Abstract :

The development of human resources training programs can assist in a great deal in creating products of high quality with quantitative advantage for the economic unit; through the sale of products by prices higher of the peer products price in the market, or decreasing production costs which lead into increasing the unit profits. For these reasons, the human resources have got great importance for their great role in any economy, and they have started to concentrate on accounting these resources. From this point of view, this research has handled human resources accounting and their effect on quality costs. In (MID-Refinery Company), quality costs are determined, then we have clarified the reality of training and development in the company. Finally, we have come into the conclusions and recommendations, the most important conclusions are, most economic units lack enough knowledge about the concept of quality costs, their elements, and hence the role of human resources accounting in getting benefit of trained human resources in performance with higher efficiency, quality and speed. The most important recommendations are the necessity of supporting studies and researches dealing with human resources accounting and quality costs: and preparing the suitable teaching programs about various specializations, pursuing their accomplishing and evaluating to invest their own costs.

المقدمة :

أصبح المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة، حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات متطورة جدا ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة، مما يتطلب ضرورة الاهتمام بمستوى نوعية المنتجات وما تتطلبه هذه النوعية من كلف والتي تسمى بـ كلف النوعية، إذ أن العديد من الشركات العالمية قد قامت بدراسة وتحليل هذه الكلف ووضع برامج خاصة بها بهدف تخفيضها إلى أدنى حد ممكن وبما يكفل تحقيق العديد من المنافع والتوفير في هذه الكلف وبما يرشد عملية اتخاذ القرارات الخاصة بذلك. بناءً على ما تقدم، فإن التوفير في كلف النوعية يتم بأساليب متعددة وأغلبها يهدف إلى الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها وبالتدريب الفعال والمكثف يمكن تحقيق الهدف بانجاز أعلى نوعية وبأقل



كلفة. ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد البلدان مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمار في الموارد البشرية وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية. والغاية الأساسية في المحاسبة عن الموارد البشرية هو اعتبار الاتفاق على تنمية الموارد البشرية وتكوينها إنفاقاً استثمارياً، حيث أن المورد البشري ومهارته ومعارفه وقدرته على العمل من أهم العوامل التي تؤثر في نجاح الوحدة الاقتصادية على المدى القصير وتعزز من قدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة على المدى الطويل. إن وضع برامج تدريب الموارد البشرية والأهتمام بها سيساعد في إنتاج منتجات ذات نوعية عالية تحقق للوحدة ميزة تنافسية أما من خلال بيع منتجات بأسعار اعلي من أسعار المنتجات المماثلة في السوق وتخفيض تكاليف الإنتاج والتي تؤدي في النهاية إلى ارتفاع أرباح الوحدة. ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث خصص الأول لكلف النوعية والثاني تناول محاسبة الموارد البشرية وأثرها على كلف النوعية أما الثالث فقد خصص لتطبيق انعكاسات محاسبة الموارد البشرية على كلف النوعية في شركة مصافي الوسط أما الرابع فقد خصص لعرض الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها في ضوء الدراسة النظرية والعملية.

((منهجية البحث))

مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث في قصور الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية مما يؤدي إلى عدم الاستفادة بشكل أمثل من الموارد المادية والبشرية.

أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية وبيان أثرها في كلف النوعية حيث إن العنصر البشري المدرب تدريباً فعالاً أقدر على



انجاز العمل بأعلى درجات الكفاءة والنوعية والسرعة التي توفر الكثير من الوقت والكلفة.

فرضية البحث : هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين محاسبة الموارد البشرية ودورها في الاستفادة من الموارد البشرية المدربة وبين إنتاج منتجات ذات نوعية عالية وبأقل كلفة .

هدف البحث : بيان لأثر محاسبة الموارد البشرية في الكلف النوعية وانعكاس ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة نوعية المنتج .

عينة البحث : تم اختيار شركة مصافي الوسط والتي هي إحدى شركات ألقطاع العام التابعة لوزارة النفط عينة البحث وذلك للدور الفعال والكبير لهذه الشركة التي تقوم بإنتاج العديد من المنتجات النفطية ذات المساس المباشر بحاجة المواطنين وذات الأثر الكبير في الاقتصاد الوطني، إذ تم تحديد كلف النوعية في هذه الشركة وتوزيعها على المنتجات النفطية مما أسهم في التعرف على مواقع القصور فيها ومن ثم اقتراح الحلول المناسبة لها .

المبحث الأول: كلف النوعية

١- **امفهوم النوعية :** تعد النوعية من أهداف البيئة الصناعية الحديثة وهي مفتاح المنافسة في الأسواق. إذ أن الزبون يركز على المنتجات ذات النوعية التي تلبى متطلباته .

عرفت النوعية طبقاً لوجهات نظر متعددة ومتباينة : فقد عرفتھا الجمعية الأميركية للسيطرة النوعية والمعهد الأمريكي للمواصفات الوطنية بأنها "مجموعة الصفات والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات الزبون ." (٥٤ : KOTLER، ١٩٩٧).

وهناك من يرى بان النوعية يمكن تحديدها من خلال العوامل المؤثرة فيها وهي نوعية التصميم ونوعية التطابق . (٧٩ : ٢٠٠٠ ، RUSSEEL). يقصد بنوعية التصميم



مدى ملاءمة المنتج أو الخدمة لحاجات ورغبات الزبون والذي يعد جزءاً مهماً في العملية الإنتاجية لذا فإن النوعية يجب أن تهدف إلى إشباع حاجاته الحالية والمستقبلية ، أما نوعية التطابق فيقصد بها أن أداء المنتج أو الخدمة يكون وفقاً للتصميم ومواصفات الإنتاج. وإن العديد من الشركات على مستوى العالم قد ركزت على النوعية كبعد استراتيجي مهم وذلك لأن النوعية تركز على تخفيض التكاليف وزيادة رضا المستهلك. (حجاج: ٢٠٠٩، ١٢٣٧).

مما ورد يمكن القول إن النوعية تعني ملاءمة ومطابقة المنتج للمواصفات والخصائص الموضوعية بالشكل الذي يلبي حاجات ورغبات الزبون وبأقل كلفة ممكنة.

٢-١ مفهوم كلف النوعية: تطورت مفاهيم كلف النوعية خلال العقود الستة الماضية إذ أن الكثير من الوحدات استطاعت أن تحقق توفيرات كبيرة في الكلف وذلك من خلال تحليل كلف النوعية ومعرفة نسبة ما تشكله من كلفة الإنتاج والمبيعات . ولقد وردت تعاريف عديدة لكلف النوعية فقد عرفت طبقاً للمواصفات البريطانية (BS) 6143 بأنها كلفة ضمان النوعية بالإضافة إلى الفقدان والخسارة عند عدم انجاز أو الحصول على النوعية. (WWW.ARABICSTAT.COM\FORUMS). كما تعرف بأنها الكلف الناشئة لغرض منع العيوب أو معالجة المنتجات ذات النوعية الوائئة .

(٦٩٢ : ٢٠٠٩ ، LA. ، ET HORNGREN)

وهنا من يرى بأنها الكلف المرتبطة أو المتعلقة بعدم الحصول على المنتجات أو الخدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى. (الفضل ومحمد ، ٢٠٠٦: ٢٤٦). مما ورد يمكن القول إن كلف النوعية تتمثل بالمبالغ المنفقة لغرض منع حدوث عيوب في المنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية أو أنها المبالغ التي تنفق بسبب إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات المطلوبة ومن ثم يجب عليها معالجتها وتصحيح هذه المنتجات .



٣ - ١ عناصر كلف النوعية: تشكل عناصر كلف النوعية نسباً مختلفة من المبيعات والإنتاج وذلك حسب طبيعة الصناعة، إذ تشير المسوحات إلى أن الصناعات المعقدة والكبيرة ترتفع فيها نسب كلف النوعية حيث تشكل أكثر من ٢٠% من المبيعات، أما في الصناعات البسيطة فتشكل أقل من ٢% من المبيعات، كما تبين أن النسبة الكبيرة من هذه الكلف تتمثل بكلف الفشل أما كلف الوقاية فتشكل نسبة قليلة جداً مقارنة بكلف الفشل. (AQUILANO, ET. AL., 1995: 131) ويشكل عام فإن عناصر كلف النوعية تتمثل بالاتي:

أولاً: كلف الوقاية: وهي الكلف التي تقلل أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي ويرى (DILWORTH) أن أفضل طريقة لجعل كلف النوعية منخفضة هي بإنتاج منتج جيد منذ البداية ومن ثم تجنب الكلف الناشئة عن النوعية الضعيفة فقد وجدت الشركات أن كلف الوقاية أقل من كلف تصحيح العيوب بعد حدوثها. (DILWORTH, 1992: 612)

ثانياً: كلف التقييم: وهي تلك التكاليف المرتبطة بقياس المنتجات أو الموارد وتقييمها وتدقيقها وفحصها للتأكد من توافرها لمتطلبات النوعية أو المعايير والمواصفات المتبعة، فهي القيمة لأي جهد مبذول لإيجاد وتحديد درجة الموافقة لمواصفات النوعية خلال الإنتاج لأول مرة. (عيشوني، ٢٠٠٥: ١٠)

ثالثاً: كلف الفشل الداخلي: هي التكاليف التي تتحملها الوحدة نتيجة مشكلات النوعية المكتشفة قبل وصول المنتج إلى الزبون. (الحسين، ١٨٢: ٢٠٠٤)

رابعاً: كلف الفشل الخارجي: تحدث تكاليف الفشل الخارجي في حالة فشل المنتجات لدى الزبائن أي إنها التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بعد تسليم المنتجات المعيبة إلى الزبائن (HEIZER & RENDER, 2001: 137)، وتمثل كلف النوعية المخبئة جزءاً مهماً من كلف الفشل الخارجي ومن أمثلتها النقص في الحصة السوقية نتيجة لفقدان الزبائن والمبيعات. (YUAN, ET. AL, 2002: 13). ويرى (HORNGREN) وآخرون أن هذه الكلف يتم أستبعادها من عناصر كلف النوعية



والسبب في ذلك هو أنها لا تسجل بالدفاتر طبقاً لنظم المحاسبة المالية وأنها صعبة الحساب والقياس . (HORNGREN , ET.AL,2009:695)
ويبين الشكل رقم (١) عناصر كلف النوعية :
شكل رقم (١) عناصر كلف النوعية

كلف الوقاية	كلف التقييم	كلف الفشل الداخلي	كلف الفشل الخارجي
الهندسة النوعية	فحص واختبار المواد الواردة	التالف	الضمان
تصميم وتطوير الأجهزة ومعدات النوعية	الفحص والاختبار خلال عمليات الإنتاج	أعادة العمل	تصليح المنتج المعاب
تخطيط النوعية لأي وظيفة خارج نطاق السيطرة النوعية	الفحص والاختبار النهائي	التالف وإعادة العمل بسبب المجهزين	المسموحات
التدريب على النوعية	تدقيق النوعية	الفحص الشامل	المسائلة القانونية
تقييم نوعية المجهزين	المواد والخدمات المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار	أعادة الفحص والاختبار	
كلف وقاية أخرى	صيانة وتقييم معدات الفحص والاختبار	انخفاض درجة نوعية المنتج	
	تقييم المخزون		

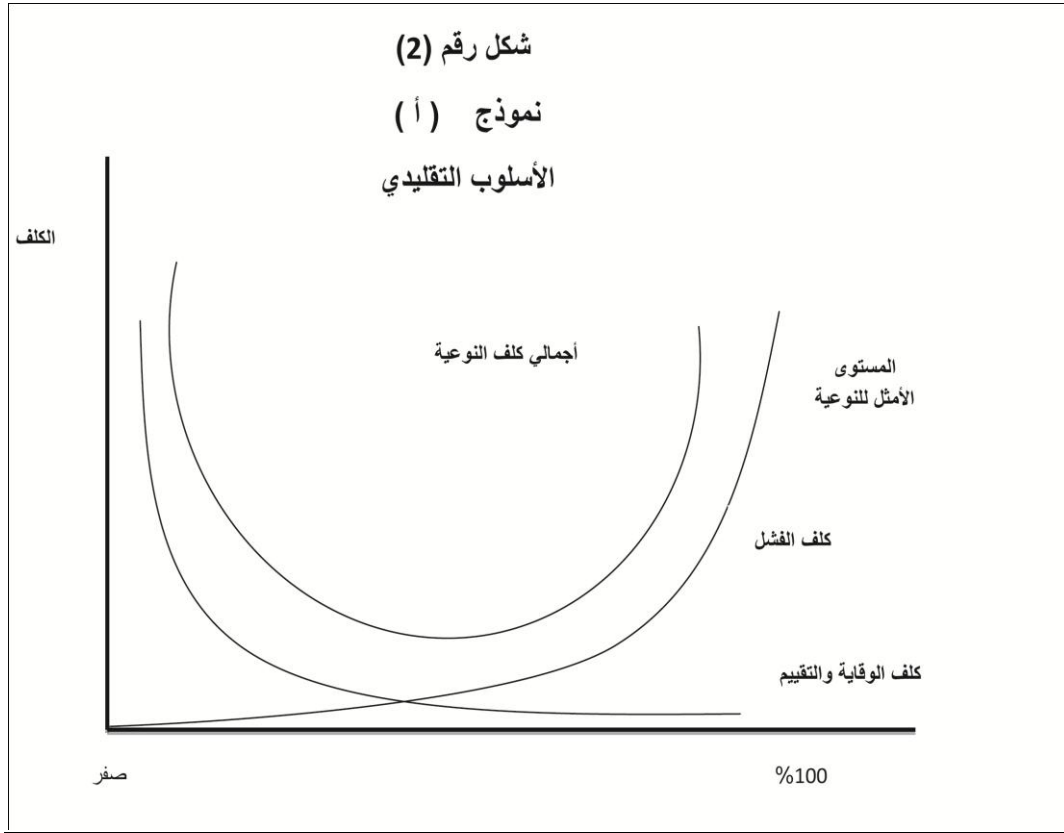
المصدر: (الزبيدي، ١٩٩٩: ٤٦)

٤ - استعمال معلومات كلف النوعية :

تفيد معلومات كلف النوعية في : (الذهبي والزبيدي، ٢٠١٠: ١٠-١١)

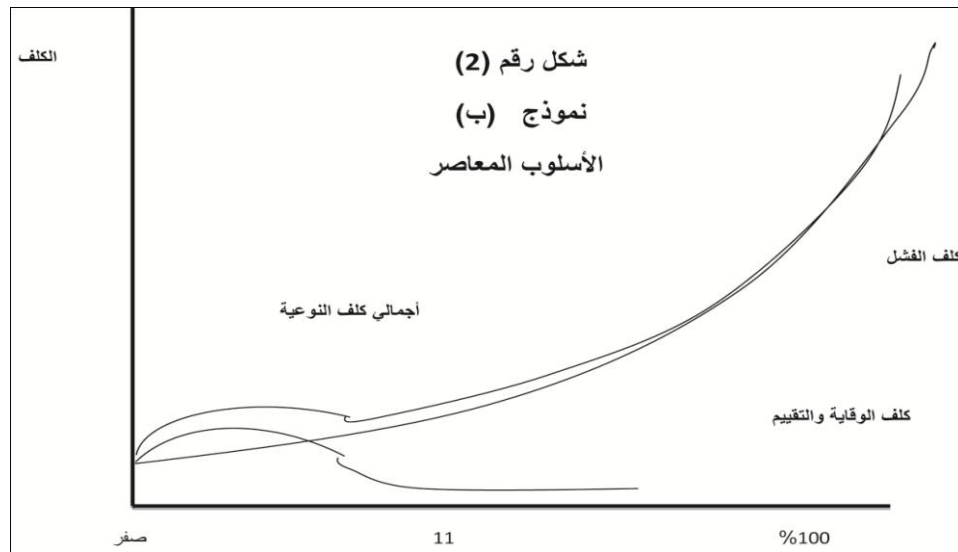
١. تحديد الأهمية المالية، إذ يمكن من خلال ذلك التعرف على المشاكل المتوقعة وغير المتوقعة مسبقاً مما يمكن من تخصيص الموارد اللازمة وفي المواضيع المناسبة.

٢. تساعد معلومات كلف النوعية في تحسين العمليات الإنتاجية وتقويم الأداء عن طريق تقليدياً يتحقق المستوى الأمثل لكلف النوعية عند أدنى نقطة، فكلما ازدادت كلف الوقاية والتقييم فإن كلف الفشل (الداخلي والخارجي) سوف تنخفض مما يؤدي إلى خفض كلف النوعية حتى تصل إلى أدنى نقطة وكما يتضح في الشكل أدناه :-



المصدر:

(Hiltion,Ronaldw,ManagementAccounting"4thed.,Irwin,McGraw-Hill, 1999,498)



المصدر:



(Jackson ,Steve & Sawyers ,Roby,"Managerial Accounting Roby, AFocus On Decision Making "firsted. ,Harcourt College Publishers,Inc.,2001,379)

يلاحظ من الشكل أعلاه (نموذج أ) أن المستوى الأمثل للنوعية لا يتحقق عند مستوى ١٠٠ % وإنما يحدث عند مستوى أقل من ذلك ، كما أن هذا الأسلوب يفترض أن أي زيادة في كلف الوقاية والتقييم بعد هذا المستوى تعد غير اقتصادية وتؤدي إلى زيادة كلف النوعية على الرغم من انخفاض كلف الفشل . ولقد حاولت بعض الشركات اليابانية وفي ما بعد الشركات الأميركية الحصول على مستوى نوعية ١٠٠% بالاعتقاد أن زيادة المبيعات وحصصة السوق تنتج من زيادة ثقة الزبون في نوعية منتجاتها حيث لوحظ أن العلاقة التقليدية بين عناصر كلف النوعية لاتعكس الزيادة في المبيعات وحصصة السوق التي تنتج من النوعية العالية للمنتجات ،أي عندما تركز الوحدة على تحسين النوعية فإن كلف الوقاية و التقييم سوف تنخفض بسبب التقدم التكنولوجي وكذلك بسبب التطور بانجاز العمليات والتي تنتج من تحسينات النوعية وكما يلاحظ من الشكل السابق (نموذج ب) حيث يلاحظ أن أدنى كلفة تحدث عند مستوى نوعية ١٠٠ % لذلك فإن الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيق مستوى المعيب الصفري تتمتع بمستوى متميز عن منافسيها.

صفر

١١

١٠٠%

المبحث الثاني / المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على كلف النوعية :

إن نجاح الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها يتطلب عمالة بشرية على مستوى عال من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص حيث أن العامل المدرب أقدر على انجاز العمل بأعلى درجات الكفاءة والنوعية والسرعة التي توفر الكثير من الوقت والكلفة. ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية. وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة ومنها الآتية: (حمادة ، ٢٠٠٢ : ١٤٦) ، (فلامهولز ، ١٩٩٢ : ١٦)



المرحلة الأولى : تمتد من بداية الستينيات حتى ١٩٦٦ وتتميز بأنها وضعت فيها المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

المرحلة الثانية: وتمتد من ١٩٦٦ وحتى ١٩٧١ وتتميز بأنها فترة أوجدت وقومت فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة أوجدت مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنظمات إذ قام (MOILIW) بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية على شركة R.J.BARRY) إذ نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

المرحلة الثالثة : وتمتد من ١٩٧١ وحتى عام ١٩٧٦ إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أميركا وأستراليا واليابان وقدمت تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم .

المرحلة الرابعة: وتمتد من ١٩٧٦ وحتى عام ١٩٨٠ إذ شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقيين ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة تمتد في المراحل السابقة وان الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذا فان عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضاً قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) عال والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطور الحالية فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأميركية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأميركية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأميركية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس



الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.

١ - ٢ مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية:

تتفق منظمات الأعمال الأموال من اجل جذب واختيار وتعيين وتدريب الأفراد وتعد هذه الأموال على شكل استثمارات في البشر وليست انفاقاً جارياً بل أن بعض الوحدات تتفق على هذه الاستثمارات في البشر أكثر مما تتفق على استثماراتها في الآلات والتجهيزات. وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة ١٩٧٣ بانها " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات ". (حنان ، ٢٠٠٣ : ٢٠٧). كما عرفت بأنها " عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لأظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات ". (القاضي، حمدان، ٢٠٠١: ١٣٦)

وبناءً على ما تقدم يمكن القول: إن محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس وتسجيل وتحليل الكلف التي أنفقت من اجل تحصيل وتطوير وتدريب وإحلال الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية، ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال مدة زمنية من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار بشأن القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين.

٢ - ٢ أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية: تأتي أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية وما تشكله من مورد هام من بين مواردها التي تستخدم في عملياتها الاقتصادية شأنها شأن أية موارد مهمة أخرى في تلك الوحدات وبإمكانها الإسهام في تحقيق أهدافها. وعليه تسعى المحاسبة عن الموارد البشرية إلى بلوغ الأهداف الآتية:- (الحيالي، ٢٠٠٢: ٢٩٢)

١. مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية.

٢. توفر للإدارة معلوماً عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتمييزها سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد الحالية.

٣. المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتمييزها.

٤. تساعد على استخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفعالية.



٥. إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك.

٦. تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.

٧. مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن وهذا يتطلب تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب.

٣ - ٢ قياس تكلفة الموارد البشرية : تستخدم عدة طرق في تقييم الموارد البشرية ولكل منها مزاياها وعي وبها وفيما يأتي أهم الطرق التي تناولت تقييم الموارد البشرية :

(أشعباني وآخرون، ٢٠٠٧: ١٧٦)، (عمارة ومسعود، ٢٠٠٤: ١٣٥)

١. طريقة الكلفة التاريخية: بموجب هذه الطريقة يتم إثبات كل ما يتعلق بالموارد البشرية من كلف الاستدعاء واختيار وتسليم الفرد للعمل والتأهيل والتدريب وغيرها ويرى (فلامهولز) أن بعض هذه التكاليف تعتبر تكلفة مباشرة من حيث أن البعض الآخر يعتبرها غير مباشرة وعلى سبيل المثال فإن قيمة راتب المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة بالنسبة لعملية تدريبه في حين تكلفة المشرف على هذا المتدرب خلال مرحلة التدريب تعتبر كلفة غير مباشرة. (فلامهولز، ١٩٩٢: ٩٨)

وتتم رسمة هذه التكاليف تمهيدا لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين وتحديد قسط الاستهلاك السنوي وفي حال استهلاك الأصل واستعباده عن الإنتاج قبل المدة المحددة له ، تعد القيمة المتبقية خسارة تحمل على حساب الإرباح والخسائر . وبالرغم ما تتميز به هذه الطريقة من سهولة موضوعية في التعبير عن قيمة الأصول لكلفة الموارد البشرية إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات منها:

أ . لا توضح التغيرات الحاصلة في كلفة الموارد البشرية بمرور الزمن وما تكتسبه من معارف وخبرات.

ب. لا تؤدي إلى أي قيم قابلة للمقارنة بسبب تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد لآخر داخل الوحدة الاقتصادية.

ج. لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار في وقت التضخم وبالتالي تفاوت القيمة الاقتصادية للموارد البشرية.

د. إن أي زيادة أو استهلاك في قيمة المورد البشري تكون ذاتية بمعنى انه لا يظهر أي علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض إنتاجية الموارد البشرية.



٢. **طريقة الإحلال** : تعتمد هذه الطريقة على فكرة الإحلال الوظيفي أو الشخصي الذي يعبر عنه بالتضحية التي تقدمها الشركة في سبيل إحلال موارد بشرية بديلة عن الموجود حالياً . وتتميز هذه الطريقة في أنها بديل جيد عن القيمة الاقتصادية حيث تراعى تغيرات أسعار السوق وكذلك تساعد في عملية التخطيط عن طريق توفير تقديرات تكاليف الحصول على العاملين للوظائف المختلفة ويعاب على هذه الطريقة :

أ. أن كلفة شخص معين بالنسبة للوحدة الاقتصادية قد تكون أعلى من تكلفة إحلاله المخصصة.
ب. قد لايتوفر لمورد بشري معين تكلفة إحلال معادلة له.
ج. عدم وجود سوق لبيع وتبادل الأشخاص.

٣. **طريقة الفرصة الضائعة** : تتمثل هذه الطريقة في إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه مورد ما من استعمال ما إلى استعمال آخر بديل وبالنسبة للموارد البشرية فان تكلفة الفرصة الضائعة هي القيمة الضائعة لتخصيص شخص في وظيفة معينة دون الأخرى . وتساعد هذه الطريقة على التوزيع للموارد البشرية على الاستخدامات البديلة كذلك تضع الأساس الكمي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية . ويعاب على هذه الطريقة أنها تهتم بالأشخاص ذوي الكفاءة العالية التي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض وهي بالتالي تعتمد على القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من استخدام الشخص في سبيل تحديد قيمة المورد البشري.

٤. **طريقة الشهرة المستترة** : تبنى هذه الطريقة على فكرة احتساب الزيادة في أرباح الاسم العادية عن معدلاتها السائدة ورسملة تلك الزيادة على أنها تمثل قيمة الموارد البشرية. ويعاب على هذه الطريقة :أنها تتجاهل فعل العوامل الأخرى التي تساهم إلى جانب الموارد البشرية في تحقيق الأرباح غير العادية ،كما أنها لا تبين كيف سيتم تحديد قيمة الموارد البشرية في حال عدم تحقيق أرباح في سنة ما. وهناك طرق أخرى منها:

طريقة المضاعف

طريقة رسملة الأجور

طريقة المفهوم الاقتصادي لرأس المال

٤ - ٢ **أثر تدريب الموارد البشرية في كلف النوعية** : إن وضع برامج تدريب الموارد البشرية والاهتمام بها سيساعد في انتاج منتجات ذات نوعية عالية تحقق للوحدة ميزة تنافسية أما من خلال بيع منتجات بأسعار أعلى من أسعار المنتجات المماثلة في السوق أو تخفيض تكاليف الإنتاج والتي تؤدي في النهاية إلى ارتفاع أرباح الوحدة.



إن التدريب هو عملية تزويد الأفراد بالمعلومات وال مهارات والخبرات اللازمة لأداء أعمالهم بفعالية وهناك عدة مستويات من التدريب منها تدريب العاملين الجدد أو التدريب أثناء العمل أو تجديد المعلومات لإكساب العاملين المهارات الجديدة في مجال تخصصهم أو إعادة تدريبهم لشغل وظائف أعلى. ويحقق التدريب عدة مزايا أهمها:

(الكلادة، ٢٠١١: ١٠٠-١٠١)

١. يحسن أداء الفرد وينعكس ذلك في زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية بأدنى كلفة وأقل جهد وفي أقصر وقت.
 ٢. كما يمكن عن طريق التدريب مواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة والتنظيمية المستجدة.
 ٣. يقلل التدريب الحاجة إلى الإشراف.
 ٤. يحسن التدريب خدمات الوحدة الاقتصادية وطريقة تقديم السلع التي تنتجها وتعرضها.
 ٥. يؤدي التدريب إلى تخفيض حوادث العمل ، فقد دلت الإحصائيات المتعلقة بإصابات حوادث العمل أن نسبة الإصابات في حوادث العمل وبين العمال المدربين أقل بكثير منها بين العمال غير المدربين. كما أن التدريب يساعد الوحدات الاقتصادية على تحقيق الاكتفاء الذاتي وبالتالي تقليل الاعتماد على الخبير الأجنبي. لذا نرى أنه إذا ما تم إنشاء تنسيق وثيق بين التخطيط والتدريب وتطوير الموارد البشرية، فإن نظام تدريب الموارد البشرية سيتمكن من تحقيق أهم أهدافه الطموحة وبعد التأكد من حصول الوحدة الاقتصادية على الكادر الوظيفي المؤهل الذي تحتاجه في الوقت المناسب من خلال عملية التدريب في عصر التقنية المتطورة يوماً بعد يوم.
- ٥ - ٢ كلفة التدريب: تشمل كلفة التدريب كلاً من ألكف المباشرة مثل رواتب المتدربين والكلف غير المباشرة تتمثل بكلفة الإنتاجية الضائعة خلال مدة التدريب فهي عبارة عن كلفة الأداء أضع للعاملين الآخرين بخلاف المتدرب نفسه حيث تتأثر إنتاجية الأفراد الآخرين الذين يتعاملون مع (المتدرب أثناء العمل) ولحين ما تصل إنتاجيته إلى المستوى المطلوب . كما أن كلفة المشرف على المتدرب ب خلال مرحلة التدريب تعتبر كلفة غير مباشرة . (فلامهولز ، ١٩٩٢: ١٠٣)، أن تحديد العوائد الاقتصادية للبرامج التدريبية باستخدام الأساليب المحاسبية يعد مهماً لعدة أسباب. (عباس ، ٢٠١١ : ٢٤٨)
١. تحديد المصروفات الكلية للتدريب سواء المباشرة أو غير المباشرة.
 ٢. مقارنة بدائل البرامج التدريبية.



٣. تحليل نسب الإنفاق على أنشطة ومراحل التدريب المختلفة مثل التصميم ، الإدارة ، التقييم الخ .
٤. مقارنة كلفة التدريب بالنسبة للمجموعات المختلفة من العاملين ،سواء وفقاً للطبقة الإدارية أم نوعية النشاط (مندوبي البيع مقابل عمال الإنتاج مثلاً)
٥. تحقيق الرقابة على التدريب .

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية :

يهدف هذا المبحث إلى تطبيق واختبار منهجية أثر محاسبة الموارد البشرية في كلف النوعية في (شركة مصافي الوسط) التي هي إحدى الشركات العامة التابعة لوزارة النفط برأسمال (٢٤٨) مائتان وثمانية وأربعون مليون دينار والتي تهدف إلى الإسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي وذلك من خلال تصفية النفط الخام وإنتاج المنتجات النفطية المختلفة (البنزين ، النفط الأبيض والأسود ،وقود الطائرات والزيوت والدهون والشمع والشحوم والإسفلت) . ولغرض تحقيق هدف البحث تم إجراء الآتي :-

أولاً :- تحديد عناصر كلف النوعية :-

من خلال الرجوع إلى سجلات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ والخاصة بالحسابات المالية وحسابات الكلفة وبعد تحليلها تم حصر الكلف الآتية:

١. كلف الوقاية وقد بلغت (١٣٨٢٢٢٦٠٠)

وكما موضح تفصيله بالجدول أدناه :-

جدول رقم (١) كلف الوقاية للمدة من ١-١-٣١-١٢-٢٠٠٩

النسبة %	المبلغ بالدينار	عناصر كلف الوقاية
٥٧%	٧٨٧٨٦٨٨٢	الهندسة النوعية
١٦%	٢٢١١٥٦١٦	تصميم وتطوير الأجهزة
١٧%	٢٣٤٩٧٨٤٢	تخطيط النوعية
٢%	٢٧٦٤٤٥٢	التدريب على النوعية
٨%	١١٠٥٧٨٠٨	كلف وقاية أخرى
١٠٠%	١٣٨٢٢٢٦٠٠	المجموع

ملاحظة: جميع الجداول التي سترد في هذا المبحث من إعداد الباحثة.



٢. كلف التقييم : قد بلغ (٢١٣١٠٤٠٠٠) كما موضح تفصيله في الجدول أدناه :

جدول رقم (٢) كلف التقييم

عناصر كلف التقييم	المبلغ بالدينار	النسبة %
الفحص والأختبار	١٦٧٤٨٣٢٠٠	%٧٩
تدقيق النوعية	٤٥٦٢٠٨٠٠	%٢١
المجموع	٢١٣١٠٤٠٠٠	%١٠٠

٣. كلف الفشل الداخلي:- وقد بلغت (١٦٥٦٨٤٩٤٤٣)

وكما موضح في الجدول الآتي:-

جدول رقم (٣) كلف الفشل الداخلي

عناصر كلف الفشل الداخلي	المبلغ بالدينار	النسبة %
أعادة المعاب	١٥٣٣٥٠١٤٨٨	%٩٢
تحليل المعاب	٣٣٣٢٣٢٧٨	%٢
الفحوصات ألمختبرية	٦١٦٧٣٩٧٧	%٤
أعادة الفحص والأختبار	٢٨٣٥٠٧٠٠	%٢
المجموع	١٦٥٦٨٤٩٤٤٣	%١٠٠

وعليه فإن خلاصة كلف النوعية وكما يبينها جدول رقم (٤)

١ إن كلف الفشل الداخلي قد شكلت نسبة ٨٢% من أجمالي هذه الكلف

٢ إن كلف التقييم قد شكلت نسبة ١١% من هذه الكلف

٣ إن كلف الوقاية قد شكلت نسبة ٧% من هذه الكلف

جدول رقم (٤) خلاصة تكاليف النوعية

تكاليف النوعية	المبلغ بالدينار	النسبة %
الوقاية	١٣٨٢٢٢٦٠٠	%٧
التقويم	٢١٣١٠٤٠٠٠	%١١
الفشل الداخلي	١٦٥٦٨٤٩٤٤٣	%٨٢
المجموع	٢٠٠٨١٧٦٠٤٣	%١٠٠



ثانيا: تخصيص وتوزيع عناصر كلف النوعية على المنتجات النفطية

جدول رقم (٥) أساس توزيع عناصر كلف النوعية على المنتجات النفطية

عناصر كلف النوعية	اساس التوزيع	الاجمالي	بنزين	غاز سائل	نפט ابيض وقود طائرات	زيت الغاز	زيت الديزل	زيت الوقود	دهون	شمع	شحوم	اسفلت
الهندسة النوعية	التجزئة الكيماوية	١٠٠%	٠,١	٠,٠٥	٠,٠٧	٠,٠٥	٠,٠٥	٠,٠٢	٠,٤٨٥	٠,٠٥٥	٠,٠٨	٠,٠٤
تصميم وتطوير الأجهزة ومعدات النوعية	التجزئة الكيماوية											
تخطيط النوعية	التجزئة الكيماوية											
التدريب على النوعية	التجزئة الكيماوية											
كلف وقاية اخرى	التجزئة الكيماوية											
الفحص والاختبار	عدد الفحوصات	٢٩٦٩٣٤٠	٨٩٠٨٠٥	٣٥٦٣٢٠	١٤٩١٩٠	١٤٧٧٥٠	١٤٨٤٧٠	٨٩٠٧٥	٤٥٢٣٣٥	٢١٣٧٩٥	٢٥٩٥٠٠٠	٢٦٣١٠٠
تدقيق النوعية	عدد وحدات الإنتاج	٣٣٢٣٤٧٥٠	٨٨٤٠٤٤٥	١٣٦٢٦٢٥	٣٤٥٦٤١٠	٣٥٢٢٨٨٥	١٩٩٤١٠	٣٤٥٦٤١٥	٩٣٠٥٧٣٠	٣٦٥٥٨٠	٧٦٤٤٠٠	١٩٦٠٨٥
اعادة المعاب	كمية الفضلات	٤٢١٩٦٠							٤٠٠٨٦٠		٢١١٠٠	
الفحوصات المختبرية	مخصصة								٥٢٨٢٢٠٠			
اعادة الفحص والاختبار	مخصصة	٤٢٨٧٥٣٢٥							٤٢٨٧٥٣٢٥			

وكما يتضح من الجدول أعلاه فان أساس توزيع كلف الوقاية هو التجزئة الكيماوية للنفط الخام ، أما مايتعلق بكلف التقييم فان أساس توزيع كلف الفحص والاختبار هو عدد الفحوصات وأساس توزيع كلف تدقيق النوعية هو عدد وحدات الإنتاج ، في حين كان أساس توزيع كلف إعادة المعاب هو كمية الفضلات ، وفيما يتعلق بكلف الفحوصات المختبرية وكلف إعادة الفحص والاختبار فهي تعتبر مباشرة على منتج الدهون .

ثالثا : تحديد كلف النوعية للمنتجات النفطية : بناءً على ماتقدم فان الجداول الآتية تبين كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة والثقيلة :



جدول رقم (٦) كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة

المنتجات الخفيفة	زيت الوقود	زيت الديزل	زيت الغاز	نفط ابيض ووقود طائرات	غاز سائل	بنزين	عناصر كلف النوعية
							كلف الوقاية
٢٦٧٨٧٥٤٢٠	١٥٧٥٧٣٧٨	٣٩٣٩٣٤٤٤	٣٩٣٩٣٤٤٤	٥٥١٥٠٠٨٢٢	٣٩٣٩٣٤٤٤	٧٨٧٨٦٨٨٨	الهندسة النوعية
٧٥١٩٣١٦	٤٤٢٣١٢	١١٠٥٧٨١	١١٠٥٧٨١	١٥٤٨٠٩٣	١١٠٥٧٨١	٢٢١١٥٦٨	تصميم وتطوير الاجهزة ومعدات النوعية
٧٩٨٩٢٦٦	٤٦٩٩٥٧	١١٧٤٨٩٢	١١٧٤٨٩٢	١٦٤٨٨٤٩	١١٧٤٨٩٢	٢٣٤٩٧٨٤	تخطيط النوعية
٩٣٩٩١٥	٥٥٢٨٩	١٣٨٢٢٣	١٣٨٢٢٣	١٩٣٥١٢	١٣٨٢٢٣	٢٧٦٤٤٥	التدريب على النوعية
٣٧٥٩٦٥٤	٢٢١١٥٦	٥٥٢٨٩٠	٥٥٢٨٩٠	٧٧٤٠٤٧	٥٥٢٨٩٠	١١٠٥٧٨١	كلف وقاية اخرى
٢٨٩٨٢٥١٧١	١٦٩٤٦٠٩٢	٤٢٣٦٥٢٣٠	٤٢٣٦٥٢٣٠	٦١٠٥٢٩٢٣	٤٢٣٦٥٢٣٠	٨٤٧٣٠٤٦٦	مجموع كلف الوقاية
٠,٦٨	٠,٦٣	٠,٧٩	٠,٧٥	٠,٨٢	٠,٦٥	٠,٥٧	نسبة كلف الوقاية/كلف نوعية
							كلف التقييم
١٠٠٤٨٩٩٢٠	٥٠٢٤٩٦	٨٣٧٤٦٠	٨٣٧٤٦٠	٨٣٧٤٦٠	٢٠٠٩٧٩٨٤	٥٠٢٤٩٦٠	الفحص والاختبار
٣١٣٥٠٢٤٨	٤٥٦٣٠٨٠	٢٧٧٢٤٨	٥٠١٨٣٨٨	٤٥٦٣٠٨٠	٢٠٥٢٩٣٦	١٢٣١٧٦١٦	تدقيق النوعية
١٣١٧٤٠١٦٨	٩٥٨٦٥٧٦	١١١١١٤٠٨	١٣٣٩٢٤٤٨	١٢٩٣٦٢٤٠	٢٢١٥٠٩٢٠	٦٢٥٦٢٥٧٦	مجموع كلف التقييم
٠,٣٢	٠,٣٧	٠,٢١	٠,٢٥	٠,١٨	٠,٣٥	٠,٤٣	نسبة كلف التقييم/كلف النوعية
							كلف الفشل الداخلي
							إعادة المعاب
							الفحوصات المختبرية
							إعادة الفحص والاختبار
							مجموع كلف الفشل الداخلي
٤٢١٥٦٥٣٣٩	٢٦٥٣٢٦٦٨	٥٣٤٧٦٦٣٨	٥٥٧٥٧٦٧٨	٧٣٩٨٩١٦٣	٦٤٥١٦١٥٠	١٤٧٢٩٣٠٤٢	المجموع الكلي لكلف النوعية

جدول رقم (٧) كلف نوعية للمنتجات النفطية الثقيلة

المنتجات الثقيلة	الإسفلت	الشحوم	الشمع	الدهون	عناصر كلف النوعية
					كلف الوقاية
٥١٩٩٩٣٤٦٢	٣١٥١٤٧٥٥	٦٣٠٢٩٥٠	٤٣٣٣٢٧٨٩	٣٨٢١١٦٣٨	الهندسة النوعية
١٤٥٩٦٣٠٧	٨٨٤٦٢٥	١٧٦٩٢٤٩	١٢١٦٣٥٩	١٠٧٢٦٠٧٤	تصميم وتطوير الاجهزة ومعدات النوعية
١٥٥٠٨٥٧٥	٩٣٩٩١٤	١٨٧٩٨٢٧	١٢٩٢٣٨١	١١٣٩٦٤٥٣	تخطيط النوعية
١٨٢٤٥٣٨	١١٠٥٧٨	٢٢١١٥٦	١٥٢٠٤٥	١٣٤٠٧٥٩	التدريب على النوعية
٧٢٩٨١٥٣	٤٤٢٣١٢	٨٨٤٦٢٥	٦٠٨١٧٩	٥٣٦٣٠٣٧	كلف وقاية اخرى
٥٥٩٢٢١٠٣٥	٣٣٨٩٢١٨٤	١١٠٥٧٨٠٧	٤٦٦٠١٧٥٣	٦٧٠٣٧٩٦١	مجموع كلف الوقاية



نسبة كلف الوقاية/كلف نوعية	٠,٣٩	٠,٩٥	٠,١	٠,٩٦	٠,٢٥
كلف التقييم					
الفحص والاختبار	٢٥١٢٢٤٨٠	١٦٧٤٨٣٢	١٥٠٧٣٤٨٨	٨٣٧٤١٦	٤٢٧٠٨٢١٦
تدقيق النوعية	١٢٧٧٣٨٢٤	٤٥٦٢٠٨	٩١٢٤١٦	٢٢٨١٠٤	١٤٣٧٠٥٥٢
مجموع كلف التقييم	٣٧٨٩٦٣٠٤	٢١٣١٠٤٠	١٥٩٨٥٩٠٤	١٠٦٥٥٢٠	٥٧٠٧٨٧٦٨
نسبة كلف التقييم/كلف النوعية	٠,٢٢	٠,٠٥	٠,١٥	٠,٠٤	٠,٠٢
كلف الفشل الداخلي					
إعادة المعاب	١٤٨٨٤٧٦١٠١		٧٨٣٤٨٦٦٥		١٥٦٦٨٢٤٧٦٦
الفحوصات المخبرية	٦١٦٧٣٩٧٧				
إعادة الفحص والاختبار	٢٨٣٥٠٧٠٠				
مجموع كلف الفشل الداخلي	١٥٧٨٥٠٠٧٧٨				
المجموع الكلي لكلف النوعية	١٦٨٣٤٣٥٤٣	٤٨٧٣٢٧٩٣	١٠٥٣٩٢٣٧٦	٣٤٩٥٧٧٠٤	٢١٨٣١٢٤٥٦٩

وبناءً على ماتم ذكره فإن معرفة حجم ماتمثلة كلف النوعية للمنتجات النفطية يعد مؤشراً غير كافٍ مالم يتم مقارنته بأسس أخرى مثل ساعات العمل المباشر أو كلفته أو كلفة الصنع وسيتم استخدام أساس كلفة الإنتاج في الشركة عينة البحث لأنها تتعامل بتسليم منتجاتها إلى الشركات والمستهلكين بالكلفة واستناداً إلى قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ٩٩٧ والجدول رقم (٨) أدناه يبين ذلك.

جدول رقم (٨)

المنتج	كلف النوعية	كلف الإنتاج	نسبة كلف النوعية/كلف الإنتاج
البنزين	١٤٧٢٩٣٠٤٢	٥٠٩٦٧٠٥٩٤٠	٠,٠٢
الغاز السائل	٦٤٥١٦١٥٠	٧٨٠٣٨٢٤٦٠	٠,٠٨
نפט ابيض ووقود غاز	٧٣٩٨٩١٦٣	١٩٧٤٩٧٧٢٧٠	٠,٠٣
زيت الغاز	٥٥٧٥٧٦٧٨	١٩٨٥٩٨٥٤٨٠	٠,٠٢
زيت الديزل	٥٣٤٧٦٦٣٨	١٢٣٥٦٢٤٦٠	٠,٤٣
زيت الوقود	٢٦٥٣٢٦٦٨	٢٠٠٥٠٨١٥٠٠	٠,٠١
المجموع	٤٢١٥٦٣٣٩	١١٩٦٦٦٩٥١١٠	٠,٠١



٠,٠٣	٥٤١٦٢٥١٣٤٠	١٦٨٣٤٣٥٤٣	الدهون
٠,٢٢	٢١٩٧٦٩٦٦٩٠	٤٨٧٣٢٧٩٣	الشمع
٠,٢٣	٤٤٨٥٩٨٩١٠	١٠٥٣٩٢٣٧٦	الشحوم
٠,٠٣	١١٤٠٩٩٥٤٩٠	٣٤٩٥٧٧٠٤	الاسفلت
٠,٣	٧٢٢٥٦١٥٤٣٠	٢١٨٣١٢٤٥٦٩	المجموع
٠,١	١٩١٩٢٣١٠٥٤٠	٢٠٠٨١٧٦٠٤٣	المجموع الكلي

وكما يتضح من الجدول أعلاه فإن نسبة كلف النوعية إلى كلفة الإنتاج في الشركة عينة البحث هي (٠,١) أما في المنتجات النفطية الخفيفة فقد بلغت (٠,٠١) في حين ازدادت النسبة في المنتجات الثقيلة حيث بلغت ٠,٣ وكما ظهر سابقاً فإن السبب في ارتفاع كلف النوعية في الشركة عينة البحث للمنتجات النفطية على وجه العموم والمنتجات النفطية الثقيلة على وجه الخصوص هو بسبب ارتفاع كلف الفشل الداخلي مما تتطلب تكثيف الجهود نحو البرامج التدريبية وكذلك الدراسات والبحوث في مجال النوعية نظراً لدورها الكبير في تحقيق العديد من الوفورات وذلك من خلال تخفيض كلف الفشل ومن ثم تخفيض في إجمالي كلف النوعية.

واقع التدريب والتطوير في شركة مصافي (الوسط) : إن العنصر البشري له أهمية كبرى في منظمات الأعمال وهو الذي يقود بقية عناصر المشروع وأهمها الموارد المالية وهو أيضاً يمثل العنصر الأساسي في إحداث التغييرات التنظيمية والتغييرات الضرورية لرفع الكفاءة والأداء في المنظمة فلقد أصبحت العملية التدريبية تمثل العنصر الحاسم في كفاءة وفعالية مختلف أنواع المنظمات على اختلاف أحجامها وأنشطتها وأهدافها وطبيعة العمل داخل المنظمات المختلفة تتطلب بان تكون الموارد البشرية العاملة بها على درجة عالية من الكفاءة في أداء العمل ومما لا شك فيه أن نظم ومناهج وبرامج التعليم الحالية وبطء التغيير والتطوير والتحديث فيها يجعلها غير قادرة على نقل ومتابعة تكنولوجيا العصر ومتغيراته وبالتالي عدم قدرتها على توفير احتياجات سوق العمل ومتطلباته المتغيرة حيث المهارات والتقنية اللازمة لمواكبة هذا



التطور ولذلك فالتدريب يتمتع بقدر كبير من المرونة والاستجابة لهذه التغيرات . وللتدريب دور هام في إعداد الكوادر البشرية الملائمة من حيث القدرة على استيعاب العلوم التكنولوجية والمهارات والتقنية الفنية والممارسات العلمية والعملية بمعدلات أسرع حتى تتماشى مع التطور المستمر والمتتابع لاحتياجات التطوير ومفاهيمه وأبعاده تحقيقاً لقدرات تنموية أكبر . وفيما يتعلق بواقع التدريب والتطوير في الشركة عينة البحث ينظم قسم التدريب في الشركة دورات تدريبية في جميع المجالات الإدارية والهندسية والفنية من اجل تطوير واقع الإنتاج الكمي والنوعي وذلك من خلال وحدات إنتاج تنفذ داخل مواقع العمل مما يتطلب ذلك من تأهيل وتطوير الكوادر البشرية التي تقف على إدارة الميدان في جميع هذه المواقع ، ولا سيما الكوادر الهندسية حيث يعد المهندس قائداً في إدارة الوحدة الإنتاجية وعليه اتخاذ ألقار الصحيح والدقيق داخل وحدات التصفية التي تتبنى نظام عمل في غاية الدقة. وهناك برنامج تأهيل المهندسين أجدد والذي يهدف إلى تقديم الخبرات العملية للعاملين في مصفى الدورة من أجل تنمية مهارات المهندسين ومتابعة ما يستجد في مجال تخصصه ، كما أنه يتم إكمال الدورة للمهندسين الأوائل خارج البلد.

وفيما يأتي نماذج للتقارير المقترحة لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتكالي ف التدريب والتطوير موزعة حسب الاختصاصات مع بيان أثرها على قائمة ألدخل وقائمة المركز ألمالي.

التقرير المقترح لتكاليف الحصول على الموارد البشرية موزعة حسب الاختصاصات على مستوى الشركة للمدة من إلى

عناصر التكاليف	الاختصاصات الهندسية	الاختصاصات الإدارية	الاختصاصات الفنية	المجموع
تكاليف الإعلان عن الوظائف				
تكاليف التعيين				



				تكاليف الاختبار
				تكاليف الاستئجار
				أخرى
				المجموع

التقرير المقترح لتكاليف التدريب والتطوير موزعة حسب الاختصاصات على مستوى الشركة
للمدة من إلى

المجموع	الاختصاصات الفنية	الاختصاصات الإدارية	الاختصاصات الهندسية	عناصر التكاليف
				تدريب داخل الشركة
				تدريب خارج الشركة

قائمة الدخل المقترحة عن السنة المنتهية في

صافي المبيعات ××

كلفة البضاعة المباعة (××)

مجمول الربح ××

مصروفات بيع وتسويق (××)

مصروفات عمومية وإدارية (××)

صافي الربح التشغيلي ××

مصاريف أخرى (××)

صافي الربح قبل الموارد البشرية ××

ي طرح

مصاريف الموارد البشرية المخصصة للعمليات المستقبلية

مصاريف الإعلان (××)



(xx)	مصاريف التعيين
(xx)	مصاريف الاختبار
(xx)	مصاريف التدريب
(xx)	مصاريف النقل
(xx)	مصاريف السكن
(xx)	أخرى
	<u>خسائر الموارد البشرية</u>
(xx)	تفادم المهارات
(xx)	ترك الخدمة
(xx)	تدهور الصحة
(xx)	الاندثارات (الإهلاك)
xx	صافي الربح

قائمة المركز المالي المقترحة كما في

الموجودات

الموجودات طويلة الأجل :

=

=

الموجودات المتداولة:

=

=

الموجودات غير الملموسة:

_ شهرة المحل

_ براءة الاختراع

_ الموارد البشرية

_ موجودات أخرى



المطلوبات

المطلوبات المتداولة :

قروض طويلة الأجل

حقوق الملكية

رأس المال

أرباح محتجزة

((المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات))

١ - ٤ **الاستنتاجات:** تم ألتوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تتلخص بما يأتي:

١. إن أغلب الوحدات الاقتصادية تعتبر الانفاق على الموارد البشرية إنفاقاً جارياً وليس استثمارياً وبالنتيجة فإنه لا توجد قوائم خاصة بها يمكن الاستفادة منها لأغراض مختلفة.

٢. إن أغلب الوحدات الاقتصادية ليست لديها المعرفة والاطلاع الكافي على مفهوم كلف النوعية والعناصر المكونة لها وذلك نظراً لأن أغلب هـ ذه الكلف تظهر ضمن المصاريف التشغيلية وبالنتيجة فإنه لا توجد تقارير خاصة بكلف النوعية.

٣. لا يوجد في الشركة عينة البحث أية أسس لتحديد وتبويب لعناصر كلف النوعية والذي ينعكس على عدم وجود أسلوب قياس خاص بها وتقارير يمكن الاستفادة منها لأغراض مختلفة.

٤. تتمثل عناصر كلف النوعية في الشركة عينة البحث بكلف الوقاية ، كلف التقييم ، كلف أفضل

الداخلي . أما فيما يتعلق بكلف الفشل الخارجي فإنه لا يوجد مثل هذا النوع من الكلف وذلك بسبب طبيعة المنتجات النفطية وعدم وجود دعاوى قانونية على المنتجات حالياً على الشركة عينة البحث.

٥. بلغت نسبة كلف الوقاية إلى إجمالي كلف النوعية على مستوى الشركة ٧% أما كلف التقييم فكانت ١١% وكانت نسبة كلف الفشل الداخلي ٨٢% .

٦. إن نسبة كلف الوقاية إلى إجمالي كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة والثقيلة كما يأتي :

ألبنزين ٥٧% ، الغاز السائل ٦٥% ، النفط الأبيض ووقود الطائرات ٨٢% ، زيت الغاز

٧٥% ، زيت الديزل ٧٩% ، زيت الوقود ٦٣% ، مجموع المنتجات الخفيفة ٦٨% ،

الدهون ٢٢% ، الشمع ٥% ، أشحوم ١٥% ، الإسفلت ٤% ، مجموع المنتجات الثقيلة

٢% .

٧. إن نسب كلف التقييم إلى إجمالي كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة والثقيلة كما يأتي:



ألبنزين ٤٣% ، أغاز السائل ٣٥% ، النفط الأبيض ووقود الطائرات ١٨% ، زيت الغاز ٢٥% ، زيت الديزل ٢١% ، زيت الوقود ٣٧% ، مجموع أمنتجات أخفيفة ٣٢% ، أدهون ٢٢% ، الشمع ٥% ، أشحوم ١٥% ، الإسفلت ٤% ، مجموع أمنتجات الثقيلة ٢% .
٨. إن أمنتجات النفطية أخفيفة لأ يوجد فيها كلف فشل داخلي أما في أمنتجات الثقيلة فقد ظهر في منتجوي أدهون وأشحوم وقد شكلت نسبة كبيرة في منتج أدهون إذ بلغت ٩٠% وفيما يخص منتج أشحوم ١٠% .

٩. بلغت نسب كلف النوعية إلى كلفة الإنتاج الآ تي: ألبنزين ٢% ، أغاز السائل ٨% ، النفط الأبيض ووقود الطائرات ٣% ، زيت الغاز ٢% ، زيت الديزل ٤٣% ، زيت الوقود ١% ، مجموع أمنتجات أخفيفة ١% ، أدهون ٣% ، أشحوم ٢٢% ، الإسفلت ٣% ، مجموع أمنتجات الثقيلة ٣% ، أما على مستوى الشركة فوقع بلغت ١% .
١٠. لأتقوم الشركة بالإنفاق الكافي على البرامج الوقائية ولأسيما فيما يتعلق بالمنتجات النفطية الثقيلة.

١١. إن محاسبة الموارد البشرية لها دور في تحقيق العديد من المزايا والتي أهمها الاستفاداة من الموارد البشرية المدرية لأداء العمل بأعلى درجات الكفاءة والنوعية والسريعة.
١٢. إن أغلب أ الموارد البشرية العاملة في الشركة عينة البحث تدخل في دورات تدريبية لا علاقة لها بمجال تخصصها وذلك من أجل تغيير ألعنوان الوظيفي لها ومما يؤدي إلى تحمل الشركة كلفاً بالمكان توفيرها وأستثمارها.

٢- ٤ التوصيات: في ضوء ما ذكر من استنتاجات أوصي بما يأتي :

١. إن وضع برامج تدريب الموارد البشرية والاهتمام بها سيساعد في إنتاج منتجات ذات نوعية عالية .
٢. إن الموارد البشرية هي ثروة ليست فقط للوحدات الاقتصادية، وإنما للدولة نفسها، وكلما تم الأرتقاء بمهارتها أدى ذلك إلى الإسهام في التقدم الاقتصادي.
٣. ضرورة تطوير نظم ومناهج وبرامج التدريب والتطوير وذلك لمواكبة التطورات التقنية والتكنولوجية في الشركة عينة البحث .
٤. تدعيم الدراسات والبحوث في مجال محاسبة الموارد البشرية و كلف النوعية بهدف التعرف عليها أولاً ومن ثم إجراء الدراسات اللازمة لمعالجتها فضلاً عن التنسيق ما بين أقسام البحوث والسيطرة النوعية والأقسام المحاسبية في ضوء ذلك في الشركة عينة البحث.



٥. ضرورة فصل النفقات المتعلقة بالموارد البشرية في قوائم مستقلة لكي يمكن حصرها وقياسها بدقة، مما يسهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية فيما يتعلق بتلك الموارد.
٦. ضرورة العمل على تحديد كلف النوعية وتبيان العناصر المكونة لها ، ومن ثم إعداد تقارير محاسبية خاصة بها وذلك لكي يصبح بالإمكان التعرف على مواقع القصور في أي نوع من أنواع الكلف الخاصة بالنوعية واتخاذ الحلول المناسبة في الوقت المناسب.
٧. الاهتمام بالكلف الناشئة عن الفشل الخارجي مما يتطلب تحديد لبنود العناصر المكونة لهذه الكلف وفرض الرقابة اللازمة عليها.
٨. التركيز على البرامج الوقائية (كلف الوقاية) والعمل على تطويرها لمالها من دور كبير في تحقيق العديد من المنافع والحد من الأخطاء والعيوب.
٩. ضرورة وضع البرامج التدريبية المناسبة للاختصاصات المختلفة ومتابعة تنفيذها وتقييمها مما يمكن من استثمار الكلف الخاصة بها في الشركة عينة البحث.

((المصادر))

أولاً : المصادر العربية

أ. الوثائق الرسمية :

١. جمهورية العراق ،قانون الشركات ذو الرقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧، جريدة الوقائع العراقية العدد(٣٦٨٥) سنة ١٩٩٧
٢. جمهورية العراق ،وزارة النفط ، المنشأة العامة لتصفية النفط في المنطقة الوسطى _ مصفى الدورة ، كشوفات الكلف الكلية للمنتجات لسنة ٢٠٠٩

ب. الكتب :

١. الحسين، محمد ابدوي،(مقدمة في ادارة الانتاج والعمليات)،دار المناهج للنشر والتوزيع،٢٠٠٤.
٢. الجيالي ،وليد ناجي (دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة)دار أحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن،٢٠٠٢.
٣. الكلالدة ، د.طاهر محمود ،(الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية)،داراليازودي للنشر والتوزيع ،عمان ،٢٠١١.
٤. الفضل، مؤيد عبدالحسين ،محمد،حاكم محسن،(أدارة الإنتاج والعمليات منهج كمي مع دراسة حالة)، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ .
٥. القاضي ،حسين ،حمدان ،مأمون ، (نظرية المحاسبة)،الطبعة الاولى(عمان : الدارالعلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ،٢٠٠١).
٦. حنان،رضوان حلوة (بدائل القياس المحاسبي المعاصر) الطبعة الاولى ،دار وائل للنشر ،عمان ،الأردن ٢٠٠٣



٧.عباس ، د . أنس عبد الباسط ، (إدارة الموارد البشرية) ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان الأردن ، ٢٠١١ .

٨. فلامهولز ، أريك ، (المحاسبة عن الموارد البشرية)، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر ، الرياض ، ١٩٩٢ .

٩. هونجرن ، تشارلز ، داتار ، سريكانت ، فوستر وجورج ، (محاسبة التكاليف) ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ١٩٩٩ .

ج . البحوث والدوريات :

١. الشعباني ، صالح إبراهيم يونس والكسب ، علي إبراهيم حسين والحيالي ، صدام محمد محمود ، أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية الاقتصادية ، المجلد الثالث، العدد الخامس، ٢٠٠٧ .

٢. أذهبي ، جليلة عيدان ، الزبيدي . انتصار احمد عبيد ، اثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، ٢٠١٠ .

٣. حمادة ، رشا ، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق و المجلد الثامن عشر و العدد الأول ، ٢٠٠٠ .

د . الرسائل الجامعية:

_ الزبيدي ، انتصار احمد عبيد ، (قياس كلف السيطرة النوعية لصناعة تكرير النفط) ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ١٩٩٩ .
هـ. الانترنت:

١. عيشوني، محمد، تحليل تكاليف الجودة ٢٠٠٥ www.financialmanager.wordpress.com

٢. عمارة، نوال بن ، ومسعود، صديقي ، محاسبة الموارد البشرية ، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية ٢٠٠٤ . www.kantakji.com/fiqh/filis/00/1207

٣. كلية رجال الأعمال www.cksu.com

www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=52794

ثانياً : المصادر الأجنبية

A – books:

1. Aquilano, N.J., Chase, R.B ., & Davis, M.M., "Fundamentals of Operations Management", 2 nd Edition, Irwin, Inc, 1995
2. Dilworth, j.b, "Operations Management" , McGraw –Hill, 1992.
3. HEIZER, JAY & RENDER, Barry "operations/management" 6th. edition, prentice Hall, 2001.
4. Hill, Charles W.L., Jones, Gareth R., " Strategic Management Theory: An Integrated Approach", 5th edition (U.s.a; hoghton Mifflin Co, 2001).
5. Hilton, Ronaldw, "Management Accounting" 4th ed., Irwin, McGraw–Hill, 1999.



6. Horngren, c. t., foster, G. Gpater, S. M., "Cost Accounting Managerial Emphasis". 13th edition, prentice_hall international Ltd ,2009.
7. Jackson, Steve & Sawyers, Roby, "Managerial Accounting Roby , A Focus On Decision Making" first ed., Harcourt College Publishers, Inc., 2001.
8. Kotler, p., "marketing management; analysis planning implementation, and Control" , 9th edition , prentice-hall, inc, 1997.
9. Krajewski, Leej, Ritzman , Larry p, "operations Management; Strategy and Analysis" 5th edition (U.s.a; Addison-Wesley publishing Company, 1999).
10. Maher, w. Michael, Stickney, p. clyde, Weil, L. roman, " Managerial Accounting ", 10th ed, South_Western, 2008.
11. Russell, R. s, taylor, b. w, " production and operations management focusing on Quality and Competitiveness" prentice hall, inc, 2000.
12. Slack , N. Chambers, S, Hurland, C. Harrison, A., & Johnston, R., " Operations Management", 2th Edition, pitman publishing, 1998.

B-Periodicals and researches:

Yuan, chung, cheng, chee & ching, s. "Cost Effectiveness Based performance Evaluation For Suppliers and Operations" Quality Management Journal, V01.(a), no(4), 2002, pp(1_24).

C_- Research from internet:

WWW.arabicstat.com/forums