

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521

University of Kirkuk Journal For
Administrative and Economic Science



Shehab Rabab Adnan, Thabit Alaa Wadah & Al-Tamee Khaled Ghazi Aboud. Problems of Measuring Human Capital in Governmental Service Units in Light of Strategic Objectives from a Cost Perspective: A Case Study of the Nineveh Sewerage Directorate. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2026) 16 (2):759-771.

Problems of Measuring Human Capital in Governmental Service Units in Light of Strategic Objectives from a Cost Perspective: A Case Study of the Nineveh Sewerage Directorate

Rabab Adnan Shehab¹, Alaa Wadah Thabit², Khaled Ghazi Aboud Al-Tamee³

^{1,2,3} *University of Mosul / College of Administration and Economics / Accounting, Mosul, Iraq*

rabab_adnan@uomosul.edu.iq¹, alaa_wadah@uomosul.edu.iq², Khaled_ghazi@uomosul.edu.iq³

Abstract: The research seeks to highlight the problems of measuring human capital in governmental service units in light of strategic objectives from a cost perspective, with the Nineveh Sewerage Directorate selected as a field for practical application. The importance of the research stems from the significance of human capital as one of the most important components of intellectual capital and the main factor in achieving efficiency and development in service units, as well as its role in achieving long-term strategic objectives. Based on the above, the research problem is centered on the following questions: Is it possible to measure the cost of human capital in service units, including the Nineveh Sewerage Directorate, in light of the strategic objectives pursued by the directorate? Are there difficulties in the process of measuring and determining human capital costs under these objectives?

To answer these questions, the research adopted the descriptive approach through reviewing relevant literature and previous studies, in addition to the practical aspect represented by field visits to the Nineveh Sewerage Directorate and the analysis of its data during the study period. The study concluded that measuring human capital costs requires accurate identification of the elements related to human resources using cost accounting methods appropriate to the nature of the service activity. The findings also revealed that the difficulties of measurement involve accounting, administrative, and economic dimensions, which necessitates an integrated approach to addressing these challenges. Furthermore, the study showed that estimating the replacement cost and fair value of the human workforce in the directorate reflects an added economic value resulting from accumulated experience, learning, and creativity, which contributes to enhancing the unit's ability to achieve its strategic objectives.

Keywords: Human Capital, Problems of Human Resources Accounting Measurement, Human Resources Costs.

مشاكل قياس رأس المال البشري في الوحدات الخدمية في ظل الاهداف الاستراتيجية من منظور تكاليفي -دراسة حالة في مديرية مجاري نينوى

م.د. رباب عدنان شهاب¹، م. الاء وضاح محمود²، أ.د. خالد غازي عبود التمي³

^{1,2,3} جامعة الموصل / كلية الادارة والاقتصاد / محاسبة، الموصل، العراق

¹ rabab_adnan@uomosul.edu.iq, ² alaa_wadah@uomosul.edu.iq, ³ Khaled_ghazi@uomosul.edu.iq

المستخلص: يسعى البحث إلى تسليط الضوء على مشاكل قياس رأس المال البشري في الوحدات الخدمية الحكومية في ظل الأهداف الاستراتيجية، من منظور تكاليفي، ومن هذه الوحدات مديرية مجاري نينوى والتي اختيرت مجالاً للتطبيق العملي، وتتمثل أهمية البحث من أهمية رأس المال البشري بوصفه أحد أهم مكونات رأس المال الفكري والعامل الرئيس في تحقيق الكفاءة والتطوير للوحدات الخدمية، فضلاً عن دوره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل. وبناءً على ما سبق تتمحور مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي:

- هل يمكن قياس تكلفة رأس المال البشري في الوحدات الخدمية ومنها مديرية مجاري نينوى في ظل الاهداف الاستراتيجية التي تسعى الى تحقيقها المديرية؟ وهل توجد صعوبات في عملية قياس وتحديد تكاليف رأس المال البشري في ظل تلك الاهداف؟

وللإجابة على هذا التساؤل اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات ذات الصلة، إضافة إلى الجانب التطبيقي عبر الزيارات الميدانية لمديرية مجاري نينوى وتحليل بياناتها خلال مدة الدراسة. وتوصل البحث إلى أن قياس تكاليف رأس المال البشري يتطلب تحديداً دقيقاً للعناصر المرتبطة بالموارد البشرية باستخدام أساليب محاسبة التكاليف المناسبة لطبيعة النشاط الخدمي، كما أظهرت النتائج أن صعوبات القياس تتداخل فيها الأبعاد المحاسبية والإدارية والاقتصادية، مما يستلزم معالجة متكاملة لتلك التحديات. كذلك بينت الدراسة أن تقدير تكلفة الاستبدال والقيمة العادلة للكادر البشري في المديرية يعكس قيمة اقتصادية مضافة ناتجة عن الخبرة والتعلم والإبداع المتراكم، الأمر الذي يسهم في تعزيز قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: رأس المال البشري، مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية، تكاليف الموارد البشرية

Corresponding Author: E-mail: rabab_adnan@uomosul.edu.iq

المقدمة

يعد رأس المال البشري من أهم مكونات رأس المال الفكري والذي يعطى لأي وحدة اقتصادية وخصوصاً الخدمية منها الميزة التنافسية التي تعتمد على الابتكار والتحسين المتواصل وكون رأس المال البشري يمثل اللبنة الأساسية في أية وحدة، إذ يمثل طاقة فكرية ومادية، لذلك يحتاج إلى إعطائه أولوية وأهمية كبيرة من قبل الوحدات الخدمية والقائمين عليها ومنهم المحاسبين وخصوصاً محاسبي التكاليف من حيث القياس والافصاح واختيار أفضل الطرق المحاسبية لغرض تحديده وقياسه في ظل الاهداف الاستراتيجية التي تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيقها، وإدراك مدى أهميتها وتأثيرها في تحقيق تلك الاهداف.

أولاً: مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في السؤال الآتي

هل يمكن قياس تكلفة رأس المال البشري في الوحدات الخدمية ومنها مديرية مجاري نينوى في ظل الاهداف الاستراتيجية التي تسعى الى تحقيقها المديرية؟ وهل توجد صعوبات في عملية قياس وتحديد تكاليف رأس المال البشري في ظل تلك الاهداف؟

ثانياً: هدف البحث:

يهدف البحث الى التعرف على طرق قياس تكاليف رأس المال البشري في الوحدات الخدمية في ظل الاهداف الاستراتيجية التي تسعى الى تحقيقها تلك الوحدات في المدى الطويل، وكذلك التعرف على مدى توافر مقومات قياس رأس المال البشري في تلك الوحدات، وكذلك يهدف البحث الى دراسة حالة في مديرية مجاري نينوى لقياس تكاليف رأس المال البشري مع الربط بالأهداف الاستراتيجية للمديرية.

ثالثاً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في لقاء الضوء على رأس المال البشري في الوحدات الخدمية من منظور تكاليفي وتحديدًا في مديرية مجاري محافظة نينوى ومحاولة توضيح أهميته للدور الكبير الذي يلعبه في تطوير الوحدات الاقتصادية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتلك الوحدات، وكيف يمكن لتلك الوحدات قياس تكاليف رأس المال البشري والمحافظة على الموارد البشرية وتطويرها.

رابعاً: **فرضية البحث:** تتمثل بالآتي:

يمكن قياس تكلفة رأس المال البشري في الوحدات الخدمية ومنها مديرية مجاري نينوى في ظل الاهداف الاستراتيجية للمديرية استناداً الى طرق وأساليب محاسبة التكاليف المناسبة لطبيعة نشاط المديرية وطبيعة رأس المال البشري العامل فيها.

خامساً: **منهج البحث:** تم الاعتماد على:

- ١- المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على المصادر العلمية المتعلقة بموضوع البحث من كتب ودوريات.
- ٢- الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة في مديرية مجاري محافظة نينوى.

سادساً: **حدود البحث:** وتشمل:

- ١- **الحدود المكانية:** تم اختيار مديرية مجاري محافظة نينوى / حالة الدراسة باعتبارها احدى الوحدات الخدمية الحكومية المهمة في محافظة نينوى.
- ٢- **الحدود الزمانية:** يتم اختيار بيانات سنة ٢٠٢١ لمديرية مجاري نينوى.

سابعاً: **خطة البحث:**

تحقيقاً لهدف البحث تم تقسيم البحث الى الفقرات الآتية:
أولاً: قياس تكاليف رأس المال البشري والاهداف الاستراتيجية
ثانياً: مشاكل قياس تكاليف رأس المال البشري
ثالثاً: دراسة حالة في مديرية مجاري نينوى

١- **قياس تكاليف رأس المال البشري والاهداف الاستراتيجية**

أ- **مفهوم رأس المال البشري**

يعد رأس المال البشري المصدر الاساس واحد مكونات رأس المال الفكري وموردا مهما والذي يتصف بخاصية مهمة وهي ان الوحدة المعرفية مهما كانت طبيعتها ونوعيتها وملكيته فان لها موردا حقيقيا واحدا الا وهو المورد البشري والذي تحصل على مساهمته في العمل والابداع والابتكار وتحقيق الميزة التنافسية وبدون ان تمتلكه كي تبقى وتستمر.

كما ان رأس المال البشري هو مفهوم عام للمعرفة والمهارات المجسدة في البشر، والتي تلعب دوراً مهماً في تحديد إنتاجية العمل وقدرتهم لاستيعاب المعرفة الجديدة وإتقان التقنيات الجديدة. يتخذ تكوين رأس المال البشري أشكالاً مختلفة ويمر عبر مراحل مختلفة بالتوازي مع دورة حياة الانسان. (عريبي وجودة، ٢٠٢١، ١٠٥)

وقد شاع مصطلح رأس المال البشري في الستينات من القرن الماضي، و ينظر إليه على أنه مصدر من مصادر الوحدة الذي يسهم في تحقيق الميزة التنافسية، قبل هذا كانت المصادر الأخرى المتمثلة في (العمل، الأرض، رأس المال) هي مصادر للمزايا النسبية و المتعلقة بعوامل الانتاج، ومع التطورات الحاصلة تم إضافة متغير رابع وهو المعرفة، والتي تم اعتبارها مصدر من مصادر عوامل النجاح (FCS) و ينظر إليها على أنها كل ما يزيد من إنتاجية العنصر البشري كالمهارات المعرفية والتقنية المكتسبة من خلال العمل والخبرة، فرأس المال البشري على الرغم من دوره الكبير في زيادة إنتاج السلع إلا أنه يختلف عن رأس المال المادي بشكل أساسي كونه غير مادي بطبيعته. (بومجان و قوادرية، ٢٠١٧، ٣٩)

وعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي رأس المال البشري بأنه: كل ما يزيد من إنتاجية العمال والموظفين من خلال المهارات المعرفية والتقنية التي يكتسبونها، أي من خلال العلم والخبرة. (عبد القادر وعودة، ٢٠١١، ٢)

ويعرف أيضاً بأنه مجموع الخبرات والمعارف والطاقات والحماس والابداع والصفات التي تمتلكها الموارد البشرية ويستثمرونها فيها. (هذدة، ٢٠١٦، ١٥٠)

كما يعرف: بأنه العاملون الذين يملكون مجموعة من الكفاءات والخبرات والمهارات القادرة على إدخال التعديلات أو التغييرات الجوهرية وإنتاج افكار جديدة واساليب متطورة في كل شيء، بفضل الابتكار والتحسين المتواصل، والعقول المفكرة التي تكون ملمة بمعرفة كبيرة تجعل الوحدة قادرة على التميز عالمياً من خلال الاستجابة لرغبات الزبائن واقتناص الفرص المناسبة التي تتيحها التقنية. (عريبي وجودت، ٢٠٢١، ١٠٢).

ان رأس المال البشري هم الافراد الذين يمتلكون كماً من المعرفة والمهارات والقدرات والخبرات والاعتقادات والمواقف ومن بين الاستراتيجيات الملائمة لإدارته هو استقطابه وتدريبه والحفاظ عليه وذلك من أجل تشجيع الابداع والمرونة (Cornas&Olive,2005,37)

ب- **خصائص رأس المال البشري**

يمكن إبراز اهم الخصائص لرأس المال البشري في الآتي: (رابح ولويزة، ٢٠١٧، ١٣٣-١٣٤)

- (١) يتزايد رأس المال البشري بالاستخدام المتكرر.
- (٢) دورة حياة رأس المال البشري أطول من دورة حياة التكنولوجيا، لان الخبرة والمعرفة المكونة لرأس المال البشري تنتقل بين أفراد الوحدة مما يوفر فرص أفضل من أجل تجديد هذه المعرفة.

(٣) يعد رأس المال البشري هو الأكثر قدرة وحيوية على تجديد نفسه وتوليد قيمته المتجددة.

ت- أهمية رأس المال البشري

يمكن تحديد أهمية العنصر الانساني للوحدة اذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للوحدة اذا اختفى العنصر الانساني لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الانساني للوحدة، ومنها: (محمد، ٢٠١٩، ٥٣٩)

(١) العنصر الانساني هو أهم أنواع الاصول في أي وحدة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي وحدة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة.

(٢) العنصر الانساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الامريكية عام ١٩٨٦ م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتوروال" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فريتشيل" فقد انخفضت القيمة السوقية لاسهم الشركة الاولى بحوالي ٤١ مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لاسهم الشركة الثانية بمبلغ ١٤ مليون دولار خلال ٢٤ ساعة من تاريخ اعلان خبر الاستقالة.

(٣) يعتمد نجاح الوحدات الاقتصادية على حسن الاستثمار بالموارد البشرية والتي تمثل المعرفة البشرية التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية في فترة معينة ، فتلك الوحدات تواجه الكثير من المعوقات وتسعى الى تحقيق العديد من الاهداف والتي لا تستطيع تحقيقها بدون مساعدة العنصر البشري ، فمع بداية القرن العشرين وتطوير الوحدات الاقتصادية زيادة المعرفة التكنولوجية ، أصبحت الوحدات الاقتصادية تعتمد على الخبرة والمعرفة البشرية المتمثلة بالموظفين العاملين والذين بإمكانهم تحقيق العوائد المستقبلية في الامد الطويل من خلال زيادة فعاليتهم وتطوير مهاراتهم والتي تنعكس على نمو الوحدة الاقتصادية وزيادة قيمتها السوقية وتطوير أداءها . (مشكور وناصر، ٢٠١٧، ٤٤)

(٤) يؤدي هذا العنصر دوره دون تعليم حيث يسهم التعليم في تراكم رأس المال البشري وتشير نظريات التعليم الاقتصادي الى ان التقدم التقني يزيد من معدل النمو الاقتصادي طويل الاجل ويزداد التقدم التقني بسرعة عندما تكون قوة العمل احسن تعليماً، وعليه فان تراكم رأس المال البشري يساعد في التقدم التقني ويعد مصدر من مصادر النمو المستدام كما يؤثر التعليم بشكل مباشر على الانتاجية ، وبشكل عام يسهم التعليم في تحسين الموارد البشرية وتطويرها من خلال رفع الكفاءة والمقدرة الذهنية وسعة الاستيعاب ورفع انتاجية القطاعات المختلفة للاقتصاد. الا ان اهمية التعليم الايجابية في التنمية تعتمد على نوعية التعليم ومدى ملائمتها لاحتياجات المجتمع في المراحل التنموية المختلفة، يضاف الى ذلك ان تعليم مهارات الانتاج الحديثة لمن هم حاصلون على تعليم ايجابي أسهل واقل تكلفة من تدريب غير المتعلمين او الحاصلين على قدر ضئيل من التعليم، وفي عصر الصناعات المعتمدة على رأس المال البشري او ما تسمى بصناعات العقل البشري، يتطلب ان يكون العمال ذوي مهارات عالية ومتجددة. (عبد القادر وعودة، بدون سنة نشر، ٢)

ث- أهداف رأس المال البشري

إن محاولة القياس والافصاح عن الموارد البشرية لا تعد ضمن الاجراءات التقليدية للمحاسبة، ففي الآونة الاخيرة ازداد الاهتمام بهذا النوع لما له من تأثير مهم على عمل الوحدات الاقتصادية وتطويرها، ومن خلال ذلك يمكن توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية من خلال الآتي: (مشكور وناصر، ٢٠١٧، ٥٤)

(١) مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن الاستثمار في الموارد البشرية وتوفير المعلومات لجميع المستخدمين، وتقديم المعلومات لهم حول دور الموارد البشرية في زيادة الدخل وتطور الوحدات.

(٢) تقييم كفاءة الموارد البشرية ودورها في الحصول على الإنتاجية والربحية في الوحدات الاقتصادية.

(٣) توفير المعلومات المقارنة بشأن التكاليف والفوائد المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية.

ج- المناهج المستندة الى التكلفة لقياس رأس المال البشري:

يمكن قياس رأس المال البشري بأحدى طرق القياس المستندة الى التكلفة الآتية :

– **التكلفة التاريخية:** ويستخدم هذا الاسلوب نفس الاسس المتبعة في قياس تكلفة الاصول الملموسة، وبموجبه يجب التفرقة بين ما هو إيرادي من التكاليف لغرض تحميلها للفترة الجارية، وما هو رأسمالي لتحمل للفترة اللاحقة. ويتفق الباحثون على رسملة كل من تكاليف التعيين والتوظيف والاختيار وتكاليف الاختبار وتحديد المستوى الوظيفي وتكاليف التعليم والتدريب والارشاد، بالإضافة إلى الخسائر المترتبة من الاستغناء عن الموظف خلال فترة تدريبه، أما مصاريف الاجور والرواتب والمكافآت السنوية التي يتم استنفادها في نفس الفترة المالية تعد مصاريف فترة. (الاعرج، ٢٠١٦، ١٦)

– **تكلفة الاستبدال:** التكلفة التي ستتحملها الوحدة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلا من مواردها الحالية، وتأخذ صورتين: (دلال وبالقاسم، ٢٠١٧، ٥٧)

● **تكلفة الاستبدال الوظيفي:** هي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها الوحدة في سبيل احلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في الهيكل التنظيمي حيث يصبح هذا البديل قادرا على القيام بالمهام نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم للوظيفة. ويعبر عنها بالآتي:

تكلفة الاستبدال الوظيفي: تكلفة الحصول + تكلفة التأهيل والتدريب + تكلفة ترك العمل أو الانفصال

● **تكلفة الاستبدال الشخصي:** هي تقدير تكلفة الحصول فقط التي ستتحملها الوحدة لإحلال شخص محل شخص آخر يقدم جميع الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.

- **تكلفة الفرصة البديلة:** أي التكلفة التي تتحملها الوحدة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل وسميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مديري الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد ذو الكفاءة الخاصة والذين يمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول الوحدة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد. حيث أن هذا السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم. (محمد، ٢٠١٩، ٥٤٠)

٢- مشاكل قياس رأس المال البشري

تواجه عملية قياس رأس المال البشري محاسبياً مشاكل ذات وجهين هما: (رابح ولويزة، ٢٠١٧، ١٣٩)

الوجه الأول: يضم المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها أو استنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

الوجه الثاني: يتمثل بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، فالوجه الأول له علاقة بأغراض التقارير المالية الخارجية، أما الوجه الثاني فله صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

وتنقسم إلى أربع مشاكل رئيسية هي: (محمد، ٢٠١١، ٢٨-٢٩)

أ- صعوبة التمييز بين الشق الاستثماري والشق الاستهلاكي للإنفاق على العنصر البشري

ب- **صعوبة تقدير المنافع المعنوية:** هناك منافع معنوية تعود على الاستثمار في العنصر البشري مثل المركز الاجتماعي، خلو المجتمع من الأمراض، وتجاهل هذه المنافع في الدراسات التطبيقية تعطي تقديرات منخفضة لمعدل العائد الداخلي للاستثمار البشري مقارنة بالمعدلات الحقيقية.

ج- **صعوبة تحديد أثر القدرات البشرية على العائد من الاستثمار في العنصر البشري:** يرى البعض أن القدرات البشرية مثل المركز الاجتماعي أو الأسري، والدخل المعنوي، ومستوى ذكاء الأفراد، لها دور كبير في تحديد مستويات دخول الأفراد، وعلى ذلك فإن تقديرات معدلات العائد للاستثمار البشري ستكون أعلى من المتوقع.

د- **استخدام أسلوب الاستبعاد:** قد تكون تقديرات معدل العائد الاجتماعي من الاستثمار البشري مغالي فيه (أعلى من الواقع)، ويرجع ذلك إلى أن هناك استثمارات أنفقت ولكن العائد أقل من التقديرات فمثلاً في مجال التعليم نجد بعض الأفراد لديهم مستويات عالية من المعارف والمهارات ولكنهم يزاولون مهناً أو أنشطة اقتصادية تتطلب مستوى أقل من المعرفة والمهارة، وفي مجال الصحة مثلاً نجد أن الدولة تنفذ استثمارات ضخمة على قطاع الصحة من تجهيز وصيانة للمستشفيات، ولكن العائد متدني متمثل في انخفاض مستوى الخدمات الصحية، وعدم استغلال والاستفادة المثلى من هذه التجهيزات والمعدات .

وتضيف (هندة، ٢٠١٦، ١٣٦) مشاكل أخرى تتمثل بـ:

- بعض الأصول غير الملموسة يصعب قياسها، فالإبداع مثلاً هو جوهر عملية المعرفة وخلق القيمة، ولكن من الصعب التنبؤ بعملية الإبداع ومخرجاتها.
- عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكيد.
- صعوبة سيطرة المنظمات على عملية مراقبة كل أنواع أرس المال البشري.
- نقص الوعي لدى الأفراد العاملين والمستخدمين بأهمية محاسبة رأس المال البشري.
- صعوبة قياس التعلم مدى الحياة وصعوبة قياس التراكم المتحقق منه.

ح- الأهداف الاستراتيجية في الوحدات الاقتصادية

تعتبر الأهداف عن النتائج المرغوبة والتي تسعى المنظمة لتحقيقها، ويجب ان تكون قابلة للقياس، محددة بوقت معين وتشكل تحدي للعاملين ولكن ضمن امكانياتهم ويمكن تحقيقها (Wayne, ٢٠١٥, ٤٥). وتعرف الأهداف الاستراتيجية بأنها النهايات أو النتائج الجوهرية التي تسعى المنظمة لتحقيقها من خلال الأنشطة، وذلك عن طريق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة والمستقبلية. وتعلق الأهداف الاستراتيجية بالفترة المستقبلية المنظورة وغير المنظورة، وذلك في ضوء الموارد والقدرات التنظيمية والتقنية والتنافسية التي تملكها المنظمة (Pitts & Lei, ٢٠٠٢, ٦٨).

وتمثل الأهداف الاستراتيجية مستويات الأداء والنتائج والمخرجات التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها، وهي بمثابة أداة القياس التي يقاس بها أداء الوحدة الاقتصادية ومدى تقدمها نحو المعايير والنتائج المنشودة. والأهداف الاستراتيجية هي المخرجات التي تساهم في تقوية وتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة ومدى قدرتها التنافسية. (محمد، <http://dr-ama.com/wp-content/uploads>).

وتتمثل الأهداف الاستراتيجية بالتطلعات والنتائج المطلوب تحقيقها في المستقبل على المدى الطويل وتشمل الربحية، والنمو، والسمعة التنظيمية، وقيادة السوق، والمسؤولية الاجتماعية (أحمد، ٢٠١٦، ١٤)

أهمية الأهداف الإستراتيجية

تتمثل أهمية الأهداف الإستراتيجية بالآتي: (النوفل ، ٢٠١٠ ، ٢٩)

- أ- تحدد مسارات التوجه الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية بوضوح.
- ب- ترسم المستقبل المنشود للوحدة الاقتصادية بشكل إجرائي قابل للملاحظة والقياس.
- ت- تعد مرشداً لاتخاذ القرارات، إذ تمثل دليلاً ومعياراً للإدارة العليا في تحديد الخيار الأنسب.
- ث- تمثل معايير لتقويم الأداء التنظيمي وبيان مكامن قوته ونقاط ضعفه.
- ج- تلعب دوراً مميّزاً في تحفيز العاملين وشحذ همهم نحو الإنجاز وتقليل حالات الإحباط من خلال واقعيتها وانسجامها مع الإمكانيات المنظمية المتاحة.
- ح- تساعد قادة المنظمة في توضيح احتياجاتها لأصحاب المصالح الذين يمتلكون القوة والسيطرة.

٣- دراسة حالة في مديرية مجاري نينوى

تم اختيار مديرية مجاري محافظة نينوى محلاً للدراسة والتطبيق كأحدى الوحدات الخدمية الحكومية العاملة في المحافظة وتتكون من الأقسام الآتية

أ- الأقسام الإنتاجية: وتشمل الأقسام الآتية

(١) **شعبة الصيانة:** تقوم الشعبة بمعالجة الاضرار التي تلحق بشبكات المجاري سواء كانت منهولات او كليات أو تخسفات في خطوط المجاري كذلك تقوم الوحدة بحملات صيانة وتسليك دورية لشبكات المجاري بالإضافة الى كاري الاودية بفترات ربع او نصف سنوية كذلك تقوم الشعبة بحملات تسليك شاملة لكل شبكات المجاري قبل موسم الشتاء للتهيئة لموسم الامطار. يتكون كادر شعبة الصيانة من :

- مهندسين بعدد يقارب 12 مهندسين تتراوح رواتبهم بين 700 الى 800 الف دينار وبعنوانين بين مهندس اقدم الى رئيس مهندسين.
- مساحين بعدد يقارب 7 مساحين تتراوح رواتبهم بين 400 الى 500 الف دينار بين عناوين من مساح الى مساح اقدم .
- عمال بعدد يقارب 200 عامل تتراوح رواتبهم من 250 الى 400 الف بعناوين بين حرفي ورئيس حرفين .
- (٢) **شعبة التشغيل:** تتمثل مهام الشعبة بالمتابعة والاشراف على عمل محطات الرفع ومحطات المعالجة التابعة للشعبة وصيانة الأجهزة والغواطس المستخدمة داخل المحطات وكذلك تنظيف احواض المحطات بفترات دورية . يتكون كادر شعبة التشغيل من :
- مهندسين بعدد يقارب 10 مهندسين تتراوح رواتبهم بين 700 الى 800 الف دينار وبعنوان مهندس اقدم الى رئيس مهندسين .
- فنيين من خريجي المعاهد الفنية كالميكانيك والكهرباء بعدد يقارب ١٠ فنيين وبرواتب تتراوح بين 400 الى 500 الف دينار وبعنوان مساح الى مساح اقدم .
- مشغلين محطات بعدد يقارب ١٠٠ مشغل موزعين على محطات المعالجة والرفع وبنظام الشفتات المتناوبة تتراوح رواتبهم من ٢٥٠ الى ٤٠٠ الف بعنوان حرفي ورئيس حرفين .
- (٣) **شعبة التنفيذ:** تتمثل مهام الشعبة بتنفيذ خطوط المجاري المستحدثة وكذلك تنفيذ انشاء محطات رفع او محطات معالجة وكذلك المشاركة في صياغة الأهداف والمخططات المستقبلية. يتكون كادر شعبة التشغيل من :
- مهندسين بعدد يقارب ٨ مهندس تتراوح رواتبهم بين ٧٠٠ الى ٨٠٠ الف دينار وبعنوان مهندس اقدم الى رئيس مهندسين .
- مساحين بعدد يقارب ٥ مساحين تتراوح رواتبهم بين ٤٠٠ الى ٥٠٠ الف دينار بين عناوين من مساح الى مساح اقدم .
- (٤) **وحدة مشاريع التصفية:** تقوم هذه الشعبة بالمتابعة والاشراف على محطات التصفية والصيانة الدورية للمحطات وهي وحدة تابعة لشعبة التشغيل أعلاه .

ب- الأقسام المساندة : وتشمل الأقسام الآتية

(١) شعبة تكنولوجيا المعلومات :

(٢) شعبة المختبر

(٣) شعبة نظم المعلومات الجغرافية

(٤) شعبة المخازن

(٥) شعبة القانونية

ج- الأقسام الخدمية: وتشمل الأقسام الآتية

(١) شعبة المالية (الحسابات).

(٢) شعبة التدقيق

(٣) شعبة الموارد البشرية

(٤) التصاميم

(٥) ج- شعبة التخطيط والمتابعة

ملاحظة هامة ان بعض البيانات الواردة في البحث بالجانب قام الباحثون بحسابها وتقديرها (باستشارة بعض الخبراء في مجال عمل المديرية) وذلك (لعدم الحصول عليها من المديرية عينة البحث) اما لسريتها او عدم رغبة ادارة المديرية من نشرها لأنها تمس خدمات هامة للجمهور.

جدول (١): كادر الموارد البشرية الفعلي في المديرية حسب الاقسام

الاقسام	عدد الموظفين	اللقب الوظيفي (المهم والاعلى)	اكثر لقب وظيفي
الانتاجية	138	رئيس مهندسين اقدم	رئيس حرفيين
	82	رئيس مهندسين اقدم	رئيس ملاحظين فنيين
	8	رئيس مهندسين اقدم	رئيس مهندسين
	31	رئيس مهندسين اقدم	حرفي اقدم
المساعدة	2	رئيس مبرمجين اقدم	رئيس مبرمجين
	6	رئيس كيميائيين اقدم	رئيس كيميائيين
	2	رئيس مهندسين اقدم	رئيس مهندسين
	15	مدير اقدم	معاون رئيس حرفيين
الخدمية	4	مستشار قانوني اقدم	مستشار قانوني اقدم
	15	مدير حسابات اقدم	معاون مدير حسابات
	24	مدير اقدم	ملاحظ
	7	مدير تدقيق اقدم	مدير تدقيق
	8	رئيس مهندسين اقدم	مهندس اقدم
	4	رئيس مهندسين اقدم	رئيس مهندسين

مما تقدم يتضح من جدول رقم (١) ان نسبة التخصصات الرئيسية / الحاكمة في الاقسام الانتاجية في المديرية الى اجمالي التخصصات في الاقسام (الالقب الوظيفية) كانت كما يلي:

$$= \text{لقب رئيس مهندسين اقدم} / \text{رئيس مهندسين} / \text{مهندس اقدم} = 11 / 28 = 39.3\%$$

$$= \text{لقب رئيس حرفيين} / \text{معاون رئيس حرفيين} / \text{حرفي اقدم} / \text{رئيس فنيين} = 4 / 28 = 14.3\%$$

$$\text{وهذين اللقبين الوظيفيين يمثلان } 53.6\% = (14.3 + 39.3)$$

جدول (٢): عدد الكوادر الوظيفية حسب الالقب الوظيفية (الفعلي)

الاقسام الانتاجية	الكادر الوظيفي كل حسب تخصصه	
الصيانة	رئيس مهندسين اقدم	رئيس حرفيين
	11	25
التشغيل	رئيس مهندسين اقدم	رئيس ملاحظين اقدم
	10	14
التنفيذ	رئيس مهندسين اقدم	رئيس مهندسين
	6	7
التصفية	رئيس مهندسين اقدم	حرفي اقدم
	8	15

المصدر: بيانات المديرية مع تقدير الباحثين

وعند الاستفسار من مسؤولي الاقسام وبعض المسؤولين في المديرية عن الكادر العامل في الاقسام كانت الاجابة ان هناك نقصا في التخصص الهندسي والفني بنسبة كبيرة تصل الى (150%-200%)

جدول (٣): عدد الكادر المطلوب بعد تحديد العجز /النقص للأداء الحالي لمهام المديرية (مخطط المديرية الحالية)

القسم	اللقب الوظيفي	الحالي	النقص (العجز)	الكادر المطلوب
الصيانة	رئيس مهندسين أقدم	11	16	27
	رئيس حرفيين	25	50	75
	مساح أقدم / مساح	12	24	36
التشغيل	رئيس مهندسين أقدم	10	15	25
	رئيس ملاحظين أقدم	14	28	42
	مساح أقدم	4	8	12
التنفيذ التصفية	رئيس مهندسين أقدم	6	9	15
	رئيس مهندسين	7	14	21
	مساح أقدم	6	12	18
	رئيس مهندسين أقدم	8	12	20
	حرفي أقدم	15	30	45

المصدر: تقدير الباحثين

جدول (٤): تكلفة المورد البشري الرئيس / الحاكم في المديرية (أعلى لقب + أكثر لقب وظيفي)

الاقسام الانتاجية	اللقب الوظيفي	تكاليف المورد البشري
الصيانة	رئيس مهندسين أقدم	11 * 1300000 * 12 = 171600000
	رئيس حرفيين	25 * 489000 * 12 = 146700000
	مساح أقدم مساح	7 * 500000 * 12 = 42000000 5 * 400000 * 12 = 24000000
التشغيل	رئيس مهندسين أقدم	15 * 1300000 * 12 = 156000000
	رئيس ملاحظين أقدم	14 * 489000 * 12 = 82152000
	مساح أقدم	4 * 500000 * 12 = 24000000
التنفيذ	رئيس مهندسين أقدم	6 * 1300000 * 12 = 93600000
	رئيس مهندسين	7 * 700000 * 12 = 58800000
	مساح أقدم	6 * 500000 * 12 = 36000000
التصفية	رئيس مهندسين أقدم	8 * 1300000 * 12 = 124800000
	حرفي أقدم	15 * 441000 * 12 = 79380000
المجموع		1039032000

المصدر: بيانات المديرية مع تقدير الباحثين

مجموع الرواتب لكل الاقسام لسنة ٢٠٢١ (الفعلي) 2616452000 دينار.
مجموع ميزان المراجعة لسنة ٢٠٢١ كان تقديرا وليس فعليا = 820000000 دينار .
من جدول رقم (٤) يمكن تحديد تكلفة المورد البشري الحاكم (الرئيس والثاني والثالث) في المديرية. وكما موضح بالجدول رقم (٥)

جدول (٥): تكلفة المورد البشري الحاكم في المديرية

النسبة	التكلفة	اللقب الوظيفي	المورد
58.2%	604800000	رئيس مهندسين أقدم	الرئيس
		رئيس مهندسين	
29,7%	308232000	رئيس حرفيين	الثاني
		رئيس ملاحظين أقدم	
12,1 %	126000000	حرفي أقدم	الثالث
		مساح أقدم مساح	
100%	1039032000		المجموع

المصدر: اعداد الباحثين

نسبة الرواتب من كل المصاريف = $820000000 / 2616452000 = 31.9\%$
نسبة الرواتب للكادر الرئيس والثاني والثالث من كل الرواتب = $1039032000 / 2616452000 = 39,7\%$

نسبة رواتب الكادر الرئيس والثاني والثالث من كل المصاريف =
 $1039032000 / 8200000000 = 12,7\%$
 مجموع المصاريف حسب ميزان المراجعة عدا الرواتب =
 $5583548000 = 2616452000 - / 8200000000$
 المصاريف التي تخص رواتب الكادر الرئيس والثاني والثالث =
 $5583548000 \times 39,7\% = 2216668000$ دينار

جدول (٦): نصيب المورد الرئيس والثاني والثالث من المصاريف عدا الرواتب

المبلغ النهائي	حصة المورد	البيان
1290100000	$2216668000 \times 58,2\%$	نصيب المورد الرئيس
658350000	$2216668000 \times 29,7\%$	نصيب المورد الثاني
268218000	$2216668000 \times 12,1\%$	نصيب المورد الثالث
2216668000		المجموع

المصدر: اعداد الباحثين

يتضح من الجدول رقم (٦) نصيب كل مورد رئيس وثاني وثالث من المصاريف عدا الرواتب والتي ستعكس لاحقاً على عدد الكادر في كل تخصص وحسب الالقاب للوصول الى متوسط التكلفة الفعلية للمورد البشري الحاكم في المديرية. ويوضح جدول رقم (٧) تكلفة كلاً من المورد الرئيس والثاني والثالث (من الراتب فقط) أولاً ثم من باقي المصاريف التي تخص المورد.

جدول (٧): نصيب اللقب الوظيفي / الكادر الرئيس والثاني والثالث من التكاليف عدا الرواتب

المورد	رواتب المورد	النسبة	نصيب المورد من التكاليف عدا الرواتب	اللقب الوظيفي ومجموع التكاليف السنوية
الرئيس (الاول)	54600000	90%	1161090000	رئيس مهندسين اقدم 1707090000
	58800000	10%	129010000	رئيس مهندسين 187810000
المجموع	604800000	100%	1290100000	
الثاني	146700000	47%	309424000	رئيس حرفيين 456124000
	82152000	27%	177755000	رئيس ملاحظين اقدم 259907000
	79380000	26%	171171000	حرفي اقدم 250551000
المجموع	308232000	100%	658350000	
الثالث	10200000	81%	217257000	مساح اقدم 319257000
	2400000	19%	50961000	مساح 74961000
المجموع	12600000	100%	268218000	

المصدر: اعداد الباحثين

يوضح الجدول رقم (٧) تكلفة كل لقب وظيفي من الكادر الرئيس والثاني والثالث، وكان النصيب الاكبر هو تخصص الهندسة حيث كان نصيب رئيس مهندسين اقدم هو 1707090000 دينار، ونصيب رئيس مهندسين هو 187810000 دينار، وهو يمثل حصة المورد الرئيس الاول، وكما في الجدول رقم (٧) وهو يدل على ان اختصاص الهندسة هو الاختصاص الرئيس والاختصاص الثاني هو الفني (حرفي وملاحظ) والثالث، هو المساح. وسيتم حساب متوسط تكلفة الكادر الواحد من اجمالي التكاليف للكادر الرئيس والثاني والثالث في المديرية، وكما في الجدول رقم (٨)

جدول (٨): متوسط التكلفة للكادر الواحد حسب اللقب الوظيفي

الكادر	تكلفة سنوية (١)	تكلفة شهرية (١٢/١)	عدد الكادر	متوسط تكلفة الكادر الواحد
رئيس مهندسين اقدم	1707090000	1432575000	35	4064500
رئيس مهندسين	187810000	15650833	7	2235833
رئيس حرفيين	456124000	38010333	25	1520413
رئيس ملاحظين اقدم	259907000	21658916	14	1547565
حرفي اقدم	250551000	20879250	15	1391950
مساح اقدم	319257000	26604750	17	1564985
مساح	74961000	62467500	5	1249350

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى الجداول السابقة

ومن الجدول رقم (٨) يتضح متوسط تكلفة الكادر الواحد من التخصصات للكادر (وحسب الألقاب الوظيفية) وكان تخصص الهندسة تخصصاً هاماً (رئيس مهندس أقدم، ورئيس مهندسين 4064500، 2235833 دينار على التوالي) وهو أهم تخصص في الدائرة في تحقيق، وكذلك باقي التخصصات وان التخصصات اعلاه تمثل المورد البشري الحاكم في هذه الدائرة، وان اداء هذه الموارد (الرئيس والثاني والثالث) له دور مؤثر وكبير في نجاح هذه الدائرة في تحقيق اهدافها ومهامها على أفضل وجه .
ومن المشاريع الحالية التي تنفذها وتشرف عليها هذه الدائرة هي :
أ- صيانة وتصليح واعادة تأهيل شبكات المجاري الحالية .
ب- تشغيل المحطات وتنظيف أحواض الموقع .
ت- تنفيذ المشاريع بعد استحصال الموافقات عليها .
ث- معالجة المياه (الأسنة) وتصفيتها وطرحها الى النهر . (محطات معالجة وتصفية) .
ومن أهم الاهداف الاستراتيجية (بعيدة المدى) لهذه الدائرة :
أ- انشاء شبكات حديثة كبيرة الحجم للمجاري ومنها محطات كاملة كبيرة للساحل الايسر ومحطة مجاري موحدة للساحل الايمن .
ب- ان تقييم الموارد البشرية وتحديد تكاليفها الحالية / التاريخية والمستقبلية عملية تكتنفها صعوبات عدة وخاصة عند التعامل معها عن قرب في الجانب العملي والميداني منها :
ت- عدم اهتمام الادارة بكل مستوياتها بقياس تكاليف الموارد البشرية مع عدم قناعتها بأهمية بيانات التكاليف، ونقص الوعي بأهمية هذه المحاسبة.
ث- صعوبة حصر وتوزيع التكاليف الرأسمالية وخاصة تكاليف التدريب والتطوير وتحميلها على الموارد البشرية من قبل كادر الحسابات.
ج- عدم اعطاء أهمية لقياس تكاليف الموارد البشرية وصعوبة قياسها وحتى اذا كان هناك اهتمام بها فانه محدود جداً لان رأي لادارة انها عناصر تكاليف قليلة، وليس لها تأثير على مصاريف ونتيجة النشاط.
ح- عدم وضوح المنافع والعوائد الاقتصادية والاجتماعية على الاستثمارات في الملاك والكادر البشري من قبل كادر الحسابات.
خ- صعوبة تحديد مفاهيم الابداع وزيادة المعرفة وقياس التعلم لدى الموارد البشرية وخاصة الكادر الحاكم في هذه الدائرة من قبل الادارة العليا.
د- عدم اهتمام الادارة كثيراً بعملية ادارة وتوليد وتراكم خبرات الكادر البشري وخاصة الحاكم.
وفي هذه الدائرة لم يرى الباحثون تحديداً وحساباً لتكاليف هذه الموارد البشرية وقد يكون السبب صعوبات عديدة كما ذكر أعلاه مضافاً لها أهمية اقتناع الادارة بذلك ، مع عدم توفر بيانات عن الموارد البشرية بشكل مستقل ، مع عدم اطلاع ومعرفة كادر الحسابات بأساليب القياس الحديثة لهذه التكاليف .
ولا تكفي التكلفة الفعلية لقياس تكلفة هذا المورد بل يجب تقييم الكادر البشري بتكلفة الاستبدال أو القيمة العادلة (للمورد البشري بسعر السوق حالياً) حيث ان المورد البشري ينمو وتتطور خبراته مع الاداء المستمر والمتتالي في عمله وضمن التخصصات الوظيفية مع مرور الوقت ، ويعتبر رأس مال فكري للمنظمة التي يعمل بها وليس من العدالة قياسه تاريخياً فقط ، والكلام يكون أكثر أهمية لو كان المورد البشري لمنظمة خاصة وليست عامة ، وفي البلدان المتقدمة يكون الاهتمام بشكل أكبر بالكادر البشري وتأهيله وتنميته .
ويوضح الجدول رقم (٩) القيمة العادلة التقديرية للمورد البشري عينة البحث

جدول (٩): القيمة العادلة (تكلفة الاستبدال) مقارنة بمتوسط التكلفة الفعلية للمورد البشري الحاكم

اللقب الوظيفي	متوسط التكلفة الفعلية	القيمة العادلة	الفرق
رئيس مهندسين أقدم	4064500	4500000	435500
رئيس مهندسين	2235833	3750000	1514167
رئيس حرفيين	1520413	1750000	229578
رئيس ملاحظين أقدم	1547565	2250000	702435
حرفي أقدم	1391950	1500000	108050
مساح أقدم	1564985	2000000	435015
مساح	1249350	1500000	250650

المصدر: بيانات جدول (٨) وتقديرات الباحثين

يوضح الجدول رقم (٩) الفرق بين التكلفة الفعلية والقيمة العادلة لكل لقب وظيفي من الكادر الرئيس والثاني والثالث والتي تمثل اضافة قيمة للمنظمة ، حيث يتم تنمية الكادر البشري مع اكتسابه الخبرة من جراء عمله في المنظمة وما تقدمه المنظمة من اهتمام بالكادر وضرورة تطويره ومنها الدورات التدريبية والتكاليف الخاصة بها والانشطة الاخرى والتي يصعب في كثير من الاحيان

حصرها وتحديدها بشكل دقيق. وان التقدير للقيمة العادلة / تكلفة الاستبدال (وهو اعلى من متوسط التكلفة للكادر الواحد) يوضح ان الكادر الحاكم له قيمة مضافة للمديرية والى كوادرها بسبب الخبرة والتعلم والابداع وطول فترة خدمات الكادر .
ولتحديد العجز (النقص) في الكادر البشري في التخصصات الحاكمة حالياً ومستقبلاً في ظل الاهداف الاستراتيجية وحسب اجابات بعض الادارات في المنظمة وتقدير الباحثين، كما وتم عرض ذلك في الجدول رقم (٣) .
كانت فجوة الكادر البشري بالعدد (٢١٨) شخص ونسبتها الى العدد الفعلي $185\% = 118 / 218$
وفجوة الكادر البشري بالتكلفة كما موضحة بالجدول رقم (١٠) :

جدول (١٠): فجوة الكادر البشري مقاسة بالتكلفة

اللقب الوظيفي	متوسط التكلفة	النقص في الكادر	فجوة الكادر بالتكلفة
رئيس مهندسين أقدم	4064500	52	211354000
رئيس مهندسين	2235833	14	31301662
رئيس حرفيين	1520413	50	76020650
رئيس ملاحظين أقدم	1547565	28	43317820
حرفي أقدم	1391950	30	41758500
مساح أقدم	1564985	14	21909790
مساح	1249350	30	37480500
المجموع		218	463142922

المصدر: اعداد الباحثين

ومن الجدول رقم (١٠) فأن فجوة التكلفة للكادر الحاكم هي (463142922) دينار للوضع الحالي والاهداف الحالية .
ان على المنظمة الاهتمام بالكادر البشري ككل وتنمية ادارته بشكل فعال من خلال التدريب (دورات داخلية وخارجية في المنظمة ودورات خارج البلد) مع التركيز على الكادر البشري الحاكم (في التخصصات التي تم تناولها في هذا البحث) لان هذه الكوادر هي التي تقود العمل بكل ابعاده في عينة البحث ولها دور مؤثر وكبير في تحقيق اهداف المنظمة بكفاءة وفاعلية ، مع أهمية التركيز على البعد الاستراتيجي لعمل المنظمة وأهدافها وخططها المستقبلية المشار اليها سابقاً .
وعلى ادارة المنظمة ان تهتم باعطاء دور مهم لبيانات التكاليف وضرورة تحديدها وقياسها لدورها الهام والمؤثر في مساندة الادارة في مجالات عملها (من تخطيط واشراف ومتابعة ورقابة وتقييم اداء) ودعمها في تفعيل بيانات اعداد الموازنة للفتترات القادمة ، وان دقة بيانات التكاليف تؤثر على تنفيذ المشاريع وقبلها قبول العطاءات في أنشطة المقاولات .
ويجب على الادارة في المنظمة اعطاء أهمية بالغة لتنمية الكادر البشري ومحاولة سد العجز (النقص) فيه عن طريق :

- تنمية الكادر بالدورات التدريبية .
- استقطاب وتعيين كادر جديد يحمل الالقاب الوظيفية المطلوبة .
- الاستفادة من كادر المنظمات المماثلة في المحافظة عن طريق النقل أو الاعارة.
- حث الكادر البشري على اكمال متطلبات الترقية والترقية الى الالقاب الوظيفية المطلوبة .
- الاستفادة من الاستشاريين (اساتذة الجامعات والخبراء والمتقاعدين) عن طريق التعاقد معهم بأجور مقطوعة .
ويعرض الباحثين تصورهم عن حاجة الادارة الى كادر بشري من الالقاب الوظيفية (حالة الدراسة) على ضوء الاهداف الاستراتيجية وهو تقدير من الباحثين وليس فعلياً بعد استشارة بعض ادارات الدائرة .
بافتراض حاجة الدائرة المستقبلية (بعد 7- 10 سنة)هي %250 من الكادر البشري الحالي .
كان العدد المطلوب حالياً (118+218) وهو (الفعلي + النقص) = (336) كادر
العجز المستقبلي = $250 \times 336 = 840$ كادر

100

$$840 - (100/75 \times 336) = 840 - 252 = 588 \text{ كادر}$$

بافتراض ان %25 من الكادر الحالي يحال الى التقاعد بعد 7- 10 سنة

أما الفجوة الاستراتيجية بالتكلفة فكانت تساوي (1250485889) دينار .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

1. ان قياس تكاليف رأس المال البشري / الموارد البشرية في أي منظمة يتطلب تحديد و حساب العديد من العناصر أو المصروفات المرتبطة بهذا المورد وان يقوم بذلك محاسب في اختصاص التكاليف والمحاسبة الادارية.
2. للوصول الى تكلفة الموارد البشرية في ظل الاهداف الاستراتيجية يجب ان تقاس التكاليف في الفترة / الفترات الحالية لأنها تعد اساساً للوصول الى البعد الاستراتيجي للتكلفة .
3. ان صعوبات قياس تكاليف الموارد البشرية / رأس المال البشري يرتبط بعضها بأبعاد محاسبية والآخر بأبعاد ادارية و آخر بأبعاد اقتصادية، ولقياس تكاليف المورد يتطلب الامر معالجة هذه الصعوبات.
4. يشكل الكادر الحاكم (اللقب الرئيس والثاني) ما يقارب ٥٣,٦% من العناوين الوظيفية بشكل عام ، وهما يشكلان أساساً هاما في عمل الدائرة ، وكان اللقب الوظيفي الثالث بعدهما هو (المساح) ، وان اختيار هذه الالقاب ينسجم مع اختصاص الدائرة ايضاً وبشكل كبير .
5. ان هناك نقصاً في الكادر الهندسي والفني في الدائرة بنسبة (150- 200% حالياً .
6. ان نسبة رواتب الكادر الحاكم (٣+٢+١) من اجمالي الرواتب لكل الاقسام = 39.7% ونسبتها الى كل المصاريف = 12.7% ، وكان نصيب هذا الكادر من اجمالي مصاريف المديرية = 2216668000 دينار .
7. كانت متوسطات التكلفة للكادر الواحد في الالقاب الوظيفية تتراوح (40654500 و 1249350 دينار) وكان اعلاها في اختصاص الهندسة وأدائها في اختصاص المساح.
8. ان تقدير القيمة العادلة / تكلفة الاستبدال للكادر الحاكم في المنظمة يعطي دليلاً على ان هذا الكادر يعطي قيمة للمديرية (وهو أكبر من متوسط تكلفة الكادر) ، ويولد ايراد غير منظور في كوادر المديرية بسبب الخبرة والتعلم والابداع مع طول فترة خدمات الكادر.
9. كانت فجوة الكادر الحاكم (الحالية) بالعدد (٢١٨) كادر وبنسبة ١٨٥% ، وكانت فجوة الكادر الحالية بالتكلفة هي (463142922) دينار.
10. كانت فجوة الكادر الحاكم (المستقبلية) بالعدد فجوة استراتيجية هي (588) كادر وبنسبة 250% ، وفجوة الكادر الاستراتيجية بالتكلفة كانت (1250485889) دينار.

التوصيات:

1. ضرورة اهتمام المديرية عينة البحث بالكادر البشري وتنميته لما يشكله من دور مؤثر في اداء المديرية وتحقيق أهدافها وخططها بشكل كفوء وفعال.
2. أهمية ان تقوم المديرية بقياس تكاليف الكادر البشري بشكل عام مع التركيز على الكادر الحاكم مع تذليل الصعوبات وحل المشاكل التي تؤثر على ذلك.
3. أهمية ان يكون لدى الكادر العامل في الحسابات والتكاليف اطلاع وأدراك ووعي لأهمية أساليب التكاليف الحديثة ودورها في قياس تكاليف الخدمات.
4. ضرورة ان يكون لدى الادارات بكل مستوياتها قناعة بأهمية ودور بيانات التكاليف في دعم عمل الادارة ومساندتها في اتخاذ القرارات وفي مجال التخطيط والمتابعة والرقابة وتقييم الاداء.
5. أهمية الاستفادة من خبرات الاستشاريين في دعم عمل الاقسام الانتاجية ودعم عمل أقسام الحسابات والتدقيق في المنظمة.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

- 1- أحمد ، نضال جميل، ٢٠١٦ ، إستراتيجية التطوير التنظيمي و أثرها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن .
- 2- الاعرج، معاذ محمد، ٢٠١٦، استخدام نموذج Schwartz & Lev لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الاردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- 3- بومجان، عادل و قوادرية، ربيحة ، ٢٠١٧، رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية: المنظومات الفكرية و التحديات، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، العدد الثاني والعشرون، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.
- 4- دلال، اولحسيان اسناد، و بلقاسم، فرواني، ٢٠١٧، محاسبة الموارد البشرية: بني إشكالية تقييم رأس المال البشري و حتمية الاعتماد على لوحة قيادة رأس المال المعرفي، *Revue Maghrébine Management des Organisations*، المجلد ٢، العدد ١ .
- 5- رابح، خوني، و لويزة، فرجاتي، ٢٠١٧، محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري. مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، العدد الثاني والعشرون، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.
- 6- عبد الرحيم ، محمد ، مفهوم الاهداف الاستراتيجية . <http://dr-ama.com/wp-content/uploads>
- 7- عبد القادر، عيادة، و عودة، لعريفي، ٢٠١١، مؤشرات قياس رأس المال البشري في الجزائر، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في ظل الاقتصادات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة حسبية بن بو علي، الشلف، الجزائر.

- ٨- عربي، ليلي محمد و جودت نضال شاكر، ٢٠٢١، قياس وتحليل العلاقة بين رأس المال البشري والنمو الاقتصادي في العراق للمدة (٢٠١٧-٢٠١٤)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٢٧، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- ٩- محمد، خالد مهدي الناجم، ٢٠١٢، رأس المال البشري كمحرك للنمو الاقتصادي والتنمية المستدامة في الاقتصاد الليبي، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
- ١٠- محمد، سلوى درار عوض، ٢٠١٩، القياس المحاسبي لرأس المال البشري وأثره على رفع كفاءة الاداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد، Global Journal of Economics and Business، مجلد ٦، العدد ٣.
- ١١- مشكور، سعود جايد و ناصر، جعفر فالح، (بدون سنة) القياس والافصاح المحاسبي عن راس المال البشري وودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية.
- ١٢- النوفل، بدر عيسى، ٢٠١٠، أثر إستراتيجية تمكين الموارد البشرية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية في البنوك التجارية بدولة الكويت، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- ١٣- هندة، مدفوني، ٢٠١٦، رأس المال البشري في الجامعة بين آليات الاستثمار فيه وإشكالية قياس أدائه- نموذج مقترح للقياس وفقا لمؤشرات التصنيف العالمي للجامعات وأبعاد بطاقة التقييم المتوازن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة ام البوفاي.

ثانياً: المصادر العربية مترجمة

- 1- Abdelkader, A., & Aouda, L. (2011). Indicators for measuring human capital in Algeria. In *Proceedings of the Fifth International Conference on Intellectual Capital in Arab Business Organizations under Modern Economies*. Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Hassiba Ben Bouali University, Chlef, Algeria.
- 2- Abdul Rahim, M. (n.d.). *The concept of strategic objectives*. Retrieved from <http://dr-ama.com/wp-content/uploads>
- 3- Ahmad, N. J. (2016). *Organizational development strategy and its impact on achieving strategic objectives: A field study* (Unpublished master's thesis). Middle East University, Amman, Jordan.
- 4- Al-A'raj, M. M. (2016). *Using the Schwartz & Lev model to measure human capital and its contribution to net income: An applied study on Banque du Liban et d'Outre-Mer in Jordan* (Unpublished master's thesis). Faculty of Business, Middle East University.
- 5- Al-Nofal, B. I. (2010). *The impact of human resource empowerment strategy on achieving strategic objectives in commercial banks in the State of Kuwait* (Unpublished master's thesis). Middle East University, Amman, Jordan.
- 6- Aribi, L. M., & Jawdat, N. S. (2021). Measuring and analyzing the relationship between human capital and economic growth in Iraq for the period (2004–2017). *Journal of Administration and Economics*, 127, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University.
- 7- Boumjan, A., & Qawadriya, R. (2017). Human capital and human resources accounting: Intellectual foundations and challenges. *Journal of Economic and Administrative Research*, 22, Mohamed Khider Biskra University, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences.
- 8- Dalal, O. A., & Belkacem, F. (2017). Human resource accounting: Between the problem of evaluating human capital and the necessity of adopting the intellectual capital scorecard. *Revue Maghrébine Management des Organisations*, 2(1).
- 9- Henda, M. (2016). Human capital in universities between investment mechanisms and the problem of measuring performance: A proposed model according to global university ranking indicators and balanced scorecard dimensions. *Journal of Economic and Financial Research*, 6, Oum El Bouaghi University.
- 10- Mashkoor, S. J., & Nasser, J. F. (n.d.). *Accounting measurement and disclosure of human capital and its role in increasing the value of the economic unit*.
- 11- Mohammed, K. M. A. (2012). *Human capital as a driver of economic growth and sustainable development in the Libyan economy* (Published master's thesis). Faculty of Economics, University of Benghazi.
- 12- Mohammed, S. D. A. (2019). Accounting measurement of human capital and its impact on improving performance efficiency: An application at King Khalid University. *Global Journal of Economics and Business*, 6(3).
- 13- Rabah, K., & Louiza, F. (2017). Human resource accounting as a tool for measuring and accounting disclosure of investment costs in human capital. *Journal of Economic and Administrative Research*, 22, Mohamed Khider Biskra University, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

- 1- Pitts, & Lei (2002). *Strategic Management, Building and Sustaining Competitive Advantage*.
- 2- Teresa Torres cornas, Mario Aria –oliva-, 2005, E- human Resources management: managing knowledge people, Idea group Publishing, united states of America
- 3- Wayne. C., (2015). **Setting Goals and Strategic Plans**, New Jersey Institute of Technology. <https://www.mmsonline.com/columns/setting-goals-and-strategic-plans>, Retrieved 05/ 11/2018. Edited .