

HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: CONCEPTS AND METHODS OF MEASUREMENT

Sarra BOUGUESRI

Lecturer Professor A, Faculty of Economic and Commercial Sciences and Management Sciences

University of of Hassiba Benbouali Chlef – Algeria, e-mail:
s.bouguesri@univ-chlef.dz .

Achour MEZRIG

Professor, Faculty of Economic and Commercial Sciences and Management Sciences

University of of Hassiba Benbouali Chlef – Algeria, e-mail:
a.mezrig@univ-chlef.dz

Kaddour BENNAFLA

Professor .Faculty of Economic and Commercial Sciences and Management Sciences

University of of Hassiba Benbouali Chlef – Algeria, e-mail:
k.bennafla@univ-chlef.dz

Abstract:

Accounting for human resources is one of the relatively recent topics in the field of accounting, where signs of interest emerged by accountants since the early seventies of the last century, And in order to identify the importance of human resources in the various economic units, and then study a set of scientific methods that can contribute and help in evaluating those resources in a financial way, like any other resources that are invested in economic units in order to achieve their goals. . The researchers dealt with several methods for evaluating human resources, as human assets differ in their nature in terms of the difficulty of measurement from the rest of the other recognized assets that are evaluated so far according to the agreed accounting principles. This research paper aims to identify the most important concepts and modern methods used in human resource accounting that contribute to the financial evaluation of human resources.

Key words: human resources- human resources accounting- financial evaluation

مقدمة :

تعدّ المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة، حيث ظهرت بوادر الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي، ومن أجل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية المختلفة، ومن ثم دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم إستثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق أهدافها. فمأهو المقصود بمحاسبة الموارد البشرية ؟ وماهي أهم الأساليب المستخدمة في قياس الأصول البشرية على مستوى المنظمة ؟ ولذلك تمّدد الدراسة الى إيجاد أفضل الطرق لتقييم الموارد البشرية وتقويمها، وبالنتيجة يحقق عدة مزايا للإدارة منها:

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات التي توجهها الإدارة في بناء تنظيمها الانساني .

- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الاصول البشرية وذلك عن طريق قياس العائد من إستخدام هذه الأصول وتحديد التكاليف الحقيقية للاعمال مما يساعد على إتخاذ القرارات الملائمة المالية والانتاجية الانسانية .
لتحقيق أهداف الدراسة و الاجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى محورين :المحور الأول ويتضمن التأصيل النظري لمصطلح محاسبة الموارد البشرية أما المحور الثاني فيتضمن عرض لأهم أساليب قياس الأصول البشرية .

المحور الأول : نشأة و تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

أولا : نظرة تاريخية عن محاسبة الموارد البشرية

من المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحدة من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جليا في المعالجات المحاسبية ،وعليه لا يمكننا القول أن محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعد الاقتصاديون رأس المال البشري عاملا إنتاجيا ويحاولون جاهدين إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره ،ولقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضت على الأقل، في حين بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي ،طبقا لرأي العالم "kensisLikert" الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية ،والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد (رشا حمادة، 2002:14) .

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة ومنها :

المرحلة الأولى: امتدت من بداية الستينيات حتى 1966 ،وعرفت بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى .

المرحلة الثانية: وامتدت من 1966 حتى 1971 ،وتميزت هذه الفترة بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية ،وفترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية ،وخلال هذه المرحلة تم التطبيق الميداني للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت ،حيث قام "williompyle" بتطبيق بحثه « قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية » على شركة "R.J.Barry" حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية .

المرحلة الثالثة: وامتدت من 1971 إلى غاية 1976،حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان،وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في إتخاذ القرارات الإدارية ،وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم .

المرحلة الرابعة: امتدت من 1976 حتى 1980،حيث شهدت تراجعا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب التطبيقين ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عددا غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها،كما يتطلب تعاون عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها ،ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه البحوث فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضا قليلا 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، فقدت شهدت بداية بحث جديد للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الو.م.أ 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 الو.م.أ واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق 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، ومن أمثلة تلك التطبيقات في هذه المرحلة :

✓ قامت أحد البنوك الأمريكية الكبرى والذي يبلغ مجموع أصوله قرابة 20 بليون دولار بتطبيق نماذج وأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية القياس تكلفة إحلال موظفي الشباك المدربين، وذلك لحسم النقاش الدائر في مجلس الإدارة حول التكلفة الحقيقية لهؤلاء العاملين .

قامت إحدى المنشآت الأمريكية الكبرى بالإففاق على بحث لقياس قيمة الموارد البشرية بهدف قياس التغير في رأس المال البشري، وذلك لأغراض الضريبة على الدخل.

ثانياً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

قبل التطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية لابد من معرفة مفهوم المحاسبة، فلقد تعددت التعاريف التي تطرقت إلى المحاسبة ، من بينها (خالد عبد الرحيم الهيتي ، 2005، ص310):

1. عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل أو يحمل جزءاً منها على الأقل طبيعة مالية، ثم تفسير النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات".

2. عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة بأن المحاسبة هي: "عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات".

3. في حين عرفها كتاب آخرون على أنها: "علم وفن يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيدها القرارات على مختلف المستويات".

يمكن الملاحظة بأن التعريف الأول قد ركز على توضيح وتحديد طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها .

بينما تعرض التعريف الثاني إلى التوضيح لوظيفة المحاسبة من قياس وتوصيل .

في حين أضاف التعريف الثالث استخدام مصطلح "العلم" إلى التعريف السابق ل(AICPA) إضافة إلى ذلك فإن المحاسبة قد تميزت بخواص معينة للعلم يمكن من خلالها تصنيف العلوم المختلفة، ومن أهم تلك الخواص هي:

- الصلة بالمجتمع والتأثير به.
- قابلية الحقائق للتعديل والتطوير .
- النمو والتطور .
- تراكمية البناء .

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة والتي يجب متابعتها وقياسها.

وهناك تعريف عديدة توضح لنا مفهوم محاسبة الموارد البشرية من بينها :

- عرفت جمعية المحاسبين القانونيين في تقريرها الأول عام 1973 المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها: "عملية التعرف وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المختصة ". (Afolabi Samiat Oluwatoyin) (2014). و قياس وتقدير المدخلات التنظيمية البشرية مثل التوظيف والتدريب والخبرة والالتزام.
- أما فلامهوتر فيعرفها بأنها "عبارة عن وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها ، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع ". يوسف حجيم الطائي ومؤيد عبد الحسين الفضل، 2006، ص526)
- وعرفها دافيد سون وويل (David Son and Weil) بأنها "مصطلح يستخدم لوصف مقترحات متنوعة ،تبحث في التقرير عن الموارد البشرية ،وتأكيد أهميتها في تحقيق أرباح المنظمة ومجموع أصولها .
- أما الحيايالي فقد عرف محاسبة الموارد البشرية "بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على المتغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وامتداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات ".
- أما "الغبان" فقد عرف محاسبة الموارد البشرية على أنها "بمجال من مجالات المعرفة المعاصرة وظيفته الأساسية تزويد الإدارات بالمعلومات الكمية ذات الطبيعة النقدية والمتعلقة بكلف الحصول على الموارد البشرية وتطويرها وتنمية قدراتها إضافة إلى تحديد مصروفات إطفائها وشطبها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها طول الوقت والتي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية .
- أما ماتزويسري (Matz and Usry)، فقد عرف محاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية ،أفرادا أو جماعات في المنظمات والمجتمع ،متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها على طول الوقت ".
- أما فيما يخص تعريف ليكرت (Likert) الذي يعد أول من بحث في السلوكيين في محاسبة الموارد البشرية والمتفق مع علماء المحاسبة ،ان محاسبة الموارد البشرية :ماهي إلا عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للموجودات البشرية (Likert) (1967).
- وعرفت كذلك على أنها:عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات للأطراف التي لها مصالح في المنشأة. (Ahmed Riahi_Belkaoui 2009 ، ص 430)
- محاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد وقياس البيانات حول الموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية. و قياس وتقدير المدخلات التنظيمية البشرية مثل التوظيف والتدريب والخبرة والالتزام. " Afolabi Samiat Oluwatoyin 2014، p 64

تعرفه شركة (Woodruff and Barry Corporation 1969) على النحو التالي: "محاسبة الموارد البشرية هي محاولة لتحديد والإبلاغ عن الاستثمارات في الموارد البشرية لمؤسسة لا يتم احتسابها حاليًا في ممارسات المحاسبة التقليدية. في الأساس ،

Gupta, D.K. " هو نظام معلومات يقوم بإبلاغ الإدارة بالتغيرات التي تحدث مع مرور الوقت على الموارد البشرية للشركة " (1991,p10).

● تعتبر محاسبة الموارد البشرية كطريقة لقياس كل من قيمة أصول العمالة ومقدار إنشاء الأصول التي يمكن أن تُعزى إلى أنشطة الموظفين.

● تعريف آخر لمحاسبة الموارد البشرية بواسطة Gupta (1991) كنظام معلومات أساسي يخبر الإدارة بالتغيرات التي تحدث في الوقت الإضافي للموارد البشرية للشركة. يرى التعريف كنظام معلومات قادر على مساعدة الإدارة في صنع القرار الفعال فيما يتعلق بالتوظيف والاحتفاظ بالموظفين. لذلك ، توفر محاسبة الموارد البشرية نظرة شاملة على طريقة واحدة لاستخدام تكلفة الموارد ومعلومات القيم في عملية صنع القرار.

● مفهوم محاسبة الموارد البشرية يمكن دراستها في الأساس من بعدين:

أ. الاستثمار في الموارد البشرية (التكلفة) ب. قيمة الموارد البشرية (الفوائد).. (Gupta, D.K, 1991,p9)

يظهر من التعريف السابقة بأن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تقوم حول فكرة القيمة الاقتصادية والتي تعني قيمة المورد البشري بعد تطويره ، إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب اتجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية في المنظمة والتي يجب متابعتها وقياسها ، كما أن تكلفة الموارد البشرية تمثل استثمارا طويلا الأمد يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية .

ثالثا : أهمية محاسبة الموارد البشرية

تتمتع المحاسبة عن الموارد البشرية بأهمية كبيرة بسبب الفوائد التي يمكن الاستفادة منها في أي منشأة ما ومن بين تلك الأسباب التي تؤدي بالإدارات إلى الاهتمام بها هي :

➤ ان المورد البشري يعتبر من الموارد الهامة في المنظمة ، وفي مستوى الاقتصادي القومي ، لذلك يجب الاهتمام بقياس تكلفته وقيمه

➤ يتطلب الحصول على الموارد البشرية تكلفة اقتصادية، وبما أن المخرجات الناجمة عن هذه الموارد تساهم في رفع كفاءة الإنتاج للمنظمة، وبالتالي فإن هذه المخرجات هي في طبيعتها اقتصادية ويجب إخضاعها للقياس المالي.

➤ حاجة المنظمة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، خاصة وأن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافية وموثوقة عن المورد البشري لكي تتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة، ومحاسبة الموارد البشرية هي التي توفر المعلومات المطلوبة المتعلقة بتكلفة العنصر البشري وقيمه يوسف حجيم الطائي، ص528.

➤ هناك حاجة ماسة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المنظمات التي تعتمد بشكل كبير على العقل البشري المتميز والمبدع، وخاصة في مجالات الكمبيوتر وهندسة الطيران ومكاتب المحاسبة والتدقيق.

➤ تزداد أهمية محاسبة الموارد البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة وبيئة تكنولوجيا المعلومات حيث تسعى المنشآت إلى اعتماد استراتيجيات إدارة الجودة وما يتبعها من سياسات فرعية مثل سياسة إنتاج خال من العيوب (zero defect) وسياسة الإنتاج في الوقت المناسب (just in time) شراء وتخزين وإنتاج وتسليم أي في كافة مراحل العملية الإنتاجية ، إن نجاح استراتيجية إدارة الجودة الشاملة يعتمد بشكل واضح على تأهيل وتنظيم وتعاون الأصل البشري متعدد المهارات والتخصصات لما يناسب التكنولوجيا الحديثة وهكذا فإن تجاهل تأهيل العنصر البشري يعد نقصا وإهمالا كبيرا يجعل من قائمة المركز المالي مجرد ميزان

مراجعة متوازن لا أكثر ولا أقل، بعيدا كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المنشأة حسين قاضي، مأمون حمدان 2001
ص136

رابعا: أهداف محاسبة الموارد البشرية

تسعى المحاسبة عن الموارد البشرية إلى بلوغ الأهداف التالية (يوسف حجيم الطائي ، ص529):

1. مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية.
2. توفير للإدارة المعلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتنمية تلك الموارد سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد الحالية .
3. المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها.
4. تساعد على استخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفعالية .
5. تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها .
6. تحديد أثر برامج خفض تكاليف بما يخص الموارد البشرية (عزوف الإدارة عن إجراء دورات تدريبية تخصيصية، عدم إجراء اختبارات كافية لتحديد الأفراد المراد تعيينهم ...) مما يعكس وبشكل مباشر على الإنتاجية ومعدل دوران العمل وهذا ما تظهره المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التقارير والبيانات التي تقدمها فيما يتعلق بالموارد البشرية .
7. تهدف المحاسبة عن الموارد البشرية إلى إعداد البرامج التدريبية لرفع مهارات وقدرات الأفراد وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك.

المحور الثاني : قياس الأصول البشرية.

لقد تناول الباحثون عدة طرق لتقييم الموارد البشرية حيث أن الأصول الإنسانية تختلف في طبيعتها من حيث صعوبة القياس عن باقي الأصول الأخرى المتعارف عليها والتي تجرى تقييمها حتى الآن وفق المبادئ المحاسبية المتفق عليها

أ. أساليب قياس الأصول البشرية:

يتم قياس قيمة المورد البشري وفق المدخلات التالية: مدخل التكلفة، مدخل القيمة والمدخل السلوكي:

أولاً: مدخل التكلفة

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتقة من المفهوم العام للتكلفة ويقصد بها: التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر واستبدالهم، تكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشتمل على المكونات (المصروف والأصل)، ويمكن أن تكون (التكلفة مدفوعة) أو (تكلفة الفرصة البديلة) كما يمكن أن تكون (مباشرة أو غير مباشرة) .

أ) طريقة تقييم الأصول :

هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية .

1. طريقة التكلفة التاريخية: تعرف على أنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على المورد البشري وتشمل هذه التكاليف تكلفة الاستقطاب والاختيار والتعيين وتكلفة التدريب واعتبارها نفقات رأس مالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين امتلاكها على العمل الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد كل نصيب فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو استغناء

عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة وليتم قياس التكلفة التاريخية الأصلية للموارد البشرية لابد من تبويبها إلى عنصرين . (حواس صالح 2008، ص7):

1-1 تكلفة الحصول على المورد البشري: وتشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً، وهي تشمل مجموعة من التكاليف:

❖ **تكلفة الاستقطاب:** هو عملية اكتشاف مرشحين محتملين للوظائف الشاغرة الحالية أو المتوقعة في المنظمة أي أنه نشاط يقوم على الوصل بين من يبحثون عن وظائف ومن يعرضون وظائف استقطابية على مدى أوسع بكثير من منظمات أخرى وهناك عدة عوامل تحدد نطاق النشاط الإقطابي بالنسبة للمنظمة وتجعله بالتالي يختلف من منشأة إلى أخرى. (محمد سعيد سلطان، ص 117)

❖ **تكلفة التعيين:** تتمثل في كل التكاليف التي تتحملها المنظمة عند عملية التعيين للمورد البشري الجديد الذي استقطبته) محمد سعيد سلطان ص 130)

❖ **تكلفة الاختيار:** هي التكاليف التي يتم تحديدها لتحديد من يجب أن يخصص فرص العمل. وهي تشمل جميع التكاليف المتكبدة في اختيار الأشخاص ليكونوا أعضاء بالمنظمة. وتشمل دراسة طلبات الاستخدام والقيام بالاختبارات والمقابلات... الخ) تهدف أساساً إلى زيادة فعالية القرارات الخاصة بانتقاء الأفراد، ويعتبر كل نشاط من هذه الأنشطة خطوة في العملية التي تهدف إلى التنبؤ بمن سيكون ناجحاً في عمله، إذا تم تعيين من طالبي الوظيفة

❖ **تكاليف التدريب:** تنشأ أثناء تكوين فرد في مكان العمل، عن طريق القيام بدورات تدريبية رسمية وتعليمية.

1-2 تكلفة تطوير الموارد البشرية: وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعها في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة

. DASARI.PANDURANGARAO; S.CHAND BASHA &DEVARAPALLI.RAJASEKHAR, (2013
98)

ويمكن تعريفها: أنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل .

ويمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة، فالرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين، فهي من التكاليف غير المباشرة .

1- تكلفة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال): (يوسف حجيم الطائي، مرجع سبق ذكره ص 536)

يقصد بها التقنية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموارد الموجودة ويتم التمييز هنا بين نوعين من الإحلال هما: الوظيفي والشخصي .

● **تكلفة الإحلال الوظيفي:** تعرف بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقلص نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة. وعناصر الإحلال الوظيفية هي ثلاثة: تكلفة الحصول على المورد البشري .

تكلفة تطوير المورد البشري.

تكلفة ترك العمل .

- **تكلفة ترك العمل أو الانفصال:** وهي التكلفة التي تتحملها المنشأة حينما يقوم فرد معين يشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب كان، سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تعده عن العمل . وتشمل هذه التكلفة عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة ، فالبحث عن سيشغل هذه الوظيفة يترتب عليها تكاليف مباشرة وخلال فترة البحث تنشأ بعض التكاليف غير المباشرة نتيجة لعدم القيام بأعباء هذه الوظيفة قد يتأثروا بذلك ويقل معدل أدائهم . وهناك عناصر تكلفة أخرى غير مباشرة وهي الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال حيث يكون هناك ميل لدى تخفيض إنتاجية طالما يعرف أنه سترك العمل .
 - **تكلفة الإحلال الشخصي:** يقصد بها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص بدلا من شخص آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي فهي تشمل فقط تكلفة تطوير المورد البشري عن طريق تنمية القدرات وهنا تكون داخليا وخارجيا .
 - **طريقة الفرصة البديلة:** تعرف بأنها قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي، وتستند على مفهوم المزايا التنافسية التي تؤكد على أن مديرو مراكز الاستثمار في المنظمة يتنافسون فيما بينهم من أجل الحصول على فرد ذو المهارة النادرة . فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد يمكن أن يحصل على زيادة في الأرباح عن طريق الخدمات التي يقدمها الفرد . وهذا يعني بأن أي مبلغ يدفعه المدير للحصول على الفرد ذو المهارة العالية (مثلا حوافز العمل) يمثل كلفة فرصة بديلة لذلك المورد البشري وهي كلفة تدخل في حساب معدل العائد على الاستثمار المتوقع من الفرد .
- تقود هذه الطريقة إلى ميزتين هما:
- التخصيص الأمثل للأفراد في المنظمة .
 - توفر أساس كمي لتخطيط وتقييم الأصول البشرية في المنظمة (خالد عبد الرحيم الهيبي ، مرجع سبق ذكره ص 321)

ثانيا: مدخل القيمة

ترى كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة أن معيار تحديد القيمة هو القدرة على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل ، فمثلا (Ludwing von Mises) قال : كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكر أولا في المنفعة . أما (Inving Fisher) فيقول : لاشك أن المشتري أي أصل رأسمالي يقوم بتقويم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة أو بمعنى آخر القيمة الحالية للقيمة الحالية لهذا الأصل . وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة ، وعليه يمكن تعريف قيمة الأصل بأنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل وفيما يلي يأتي أهم نماذج قياس وتقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة :

1. **طريقة الأجور المستقبلية المعدلة المخصصة:** (تعريب رياض العبد الله ص 437، Ahmed Riahi_Belkaoui) يقترح (Hermanson) استخدام الطريقة المكافأة المعدلة كطريقة تقريبية لقيمة الفرد بالنسبة لمنشأة ما فيتم تعديل الأجور المستقبلية من خلال عنصر الكفاءة يستهدف قياس فاعلية رأس المال البشري في منشأة ما .

إن عنصر الكفاءة هذا الذي هو نسبة (العائد على الاستثمار منشأة معينة) إلى (العائد على الاستثمار لكافة المنشآت الأخرى في الاقتصاد لفترة معينة) يحسب كما يلي :

$$EF = \frac{\left(\frac{5RE0}{RF0}\right) + \left(\frac{4RE1}{RF1}\right) + \left(\frac{3RE2}{RF2}\right) + \left(\frac{2RE3}{RF3}\right) + \left(\frac{1RE4}{RF4}\right)}{15}$$

REi: نسبة الدخل المحاسبي إلى الموجودات المملوكة من قبل منشأة في السنة i

Rfi: نسبة الدخل المحاسبي إلى الموجودات المشككة من قبل كافة المنشآت في السنة i.

ان تبرير هذه النسبة يستند إلى فرضية مفادها بأن فروق في الاحتمالات ترجع أساسا إلى الفروق في أداء الموجودات البشرية ، وعليه فمن الضروري تعديل قيمة المكافأة من خلال عنصر المكافأة .

مثال 1: لتكن مؤسسة لديها أجر إجمالي بقيمة 537430 نفترض أن معدل الدخل المحاسبي للمؤسسة خلال الخمس سنوات كانت كما يلي :السنة الخامسة 12،السنة الرابعة 14،السنة الثالثة 15،السنة الثانية 12.5،السنة الأولى 18 .وبالنسبة لمعدل الدخل المحاسبي للمؤسسات المنافسة في نفس القطاع كانت كما يلي :السنة الخامسة 12.5،السنة الرابعة 11،السنة الثالثة 10.8،السنة الثانية 10.5،السنة الأولى 8.5 .

المطلوب: حساب معامل الكفاءة وتحديد قيمة الموارد البشرية ؟

$$EF = \frac{\left(\frac{5RE0}{RF0}\right) + \left(\frac{4RE1}{RF1}\right) + \left(\frac{3RE2}{RF2}\right) + \left(\frac{2RE3}{RF3}\right) + \left(\frac{1RE4}{RF4}\right)}{15}$$

$$EF = \frac{5 \frac{12}{12.5} + 4 \frac{14}{11} + 3 \frac{15}{10.8} + 2 \frac{12.5}{10.5} + \frac{18}{8.5}}{15} = 1.35$$

قيمة المورد البشري: 725000 × 1.35 = 537430

مثال 02: لتكن القيمة الإجمالية للأجور لإحدى المؤسسات تساوي 789654،ونفترض أن معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لهذه المؤسسة خلال الخمس سنوات كانت كما يلي :

السنة الخامسة : 12،السنة الرابعة : 14،السنة الثالثة : 15،السنة الثانية : 12.5،السنة الأولى : 18؛
وبالنسبة للمؤسسات المنافسة كانت :السنة الخامسة : 11،السنة الرابعة : 12،السنة الثالثة : 10،السنة الثانية : 14.5،السنة الأولى : 17.

المطلوب: تحديد قيمة الموارد البشرية ؟ ونوع النموذج المستخدم ؟

نوع النموذج المستخدم هو : نموذج المكافأة .

$$EF = \frac{5 \frac{12}{11} + 4 \frac{14}{12} + 3 \frac{15}{10} + 2 \frac{12.5}{14.5} + \frac{18}{17}}{15} = 1.16$$

قيمة الموارد البشرية : 915999 = 1.16 × 789654

3: نموذج تقويم المكافآت المستقلة (تعريب رياض العبد الله ص436،¹ Ahmed Riahi_Belkaoui)

يعتمد هذا النموذج على قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تمكن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج عن استخدامها أي أن قيمة الفرد يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة ويمكن التعبير عن هذه القيمة بالعلاقة التالية :

$$E(vi)= \text{حيث أن :}$$

$E(vi)$: القيمة الاقتصادية المتوقعة.

:تمثل احتمال بقاء الفرد في التوظيف.

: معدل العائد المتوقع .

: معدل الخصم

m: فترة بقاء الفرد في المنظمة.

مثال: تفترض مؤسسة بقاء الموظف معدل خصم يقدر ب3%، احتمال بقاء الموظف في الوظيفة والعائد المتوقع كان كما يلي :

السنوات	احتمال البقاء	العائد
1	0.4	10000
2	0.5	20000
3	0.6	30000
4	0.7	40000

المطلوب: حساب القيمة الاقتصادية المتوقعة ؟

$$E(vi)=$$

$$103090.51 = \frac{(10000 - 0.4) + (20000 - 0.5) + (30000 - 0.6) + (40000 - 0.7)}{1 - 0.03}$$

بمعنى أن المؤسسة تتوقع تحقيق عائد يقدر ب 103090.51 عند توظيفها لهذا الموظف .

ثالثا: طريقة التقييم بخصم الارباح غير العادية او شهرة المحل :

اقترح " Harrmnison " طريقة لتقييم الموارد البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمنشأة، حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة وصيت المنشأة الحسن بين المنشآت الأخرى، وبين قيمة الموارد البشرية وصاغ نمودجه الآتي :

$$\text{قيمة الموارد البشرية} = \text{شهرة المحل} \times \text{تكاليف تكوين الموارد البشرية}$$

إجمالي قيمة الموجودات

بما أن هذه الطريقة قائمة على أرقام الأرباح المتحققة فعلا للمنشأة، إلا أن نتائجها تعد غير منطقية فيما إذا حققت المنشأة أرباحا اعتيادية فقط، بالمقابل ينطبق نفس الانتقاد في حالة تحقيقها لحسائر اعتيادية .

تجدر الإشارة إلى أن الاجتهادات للوصول إلى محاولة لتقييم الموارد البشرية وما يترتب عليها من اثرات للفكر المحاسبي لا تؤدي إلى التسليم بفكرة تقييم الموارد البشرية عن طريق ربطها بشهرة المحل نظرا لكون العوامل التي تحدد قيمة شهرة المحل تختلف كثيرا عن العوامل التي تحدد قيمة الموارد البشرية، إلا في الحالات التي يُعزى فيها وجود الشهرة بشكل واضح إلى العامل البشري، إذ انه في مثل هذه الحالات يمكن الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية. (مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، على الدوغجي 2002م، ص 116-117)

رابعا: طريقة المضاعف

المضاعف يعني عدد السنوات التي يمكن للمستثمر استرداد رقم استثماره من خلال الأرباح الخاصة بالمشروع يأخذها المضاعف في الحساب : (قورين الحاج قويدر، 2014)

- المؤهلات والخبرة الفنية .
- الاستعداد والكفاءة الشخصية.
- القابلية للترقي.
- قدرة احلال الشخص.
- درجة الولاء وتوقعات الخدمات المستقبلية.
- ما تستلزمه الوظيفة من خبرة.

كما يخرج المضاعف عن كونه عملية تحديد أوضاع نسبية مناسبة لمختلف أنواع الوظائف والتي تعتبر جزء من القيمة الإجمالية للأصول، ويمكن حساب المضاعف كما يلي: (لعدناني، 2018)

المضاعف = إجمالي المرتبات والمكافآت والمنافع / إجمالي المرتبات

وبناء عليه يمكن إعطاء للشخص أو للوظيفة مضاعف متميز ليعتبر كعائد للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، ويمكن تلخيص طريقة المضاعف كما يلي :

1) تحديد قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة = إجمالي المرتبات × المضاعف

2) تحديد قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة = قيمة المورد البشري في بداية الفترة + تكلفة المدخلات - تكلفة المخرجات .

مثال: نفترض أن مؤسسة لديها وظيفة، مقدار مضاعفها 1.7، إجمالي المرتبات والمكافآت 100000، في 2015/1/1، تكلفة المدخلات التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المورد البشري 11900، تكلفة المخرجات 5100.

المطلوب: تحديد قيمة الموارد البشرية في 2016/12/31 بالاعتماد على المعطيات السابقة .

الحل:

قيمة المورد البشري في بداية الفترة: $170000 = 1.7 \times 100000$

قيمة المورد البشري في نهاية الفترة: 2016/12/31

$$176800 = 5100 - 11900 + 170000$$

مما ذُكر يرى الباحث ومن خلال تلك الطرق المختلفة والتي تم استعراضها والمتعلقة بقياس قيمة الموارد البشرية، أن هناك اختلاف واضح حول تحديد قيمة الموارد البشرية الأمر الذي جعل من هذه النقطة مثاراً للجدل حول هذا الموضوع

ثالثاً: المدخل السلوكي

نتيجة للتطور الكبير الذي حدث في أواخر النصف الأول من القرن 20 في نظرية التنظيمات والذي صاحب ظهور مفهوم جديد متمثل في الفروض السلوكية لنظرية المحاسبة للموارد البشرية الأمر الذي دعى إلى إقحام المجال القياسي المحاسبي للموارد البشرية ضرورة توفير المقاييس السلوكية الغير كمية .
من بين هذه النماذج الخاصة بالمدخل السلوكي نجد :

أولاً: نموذج ليكرت likert: يعتمد نموذج ليكرت على العلاقة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى المتغيرات السببية، متغيرات متداخلة والمتغيرات النهائية .

(أ) المتغيرات السببية: وهي متغيرات مستقلة يمكن لها أن تتغير بشكل مباشر والتي تحدد مجالات التقدم في العمل ومدى تحقيق النتائج وهي تتمثل في الهيكل التنظيمي لنوعية السلوك الإداري المنتهج في المؤسسة .

(ب) المتغيرات المتداخلة: وهي تعكس المتغيرات الداخلية للمنظمة وأعضائها وتشمل درجة الولاء للمنظمة، دوافع المنظمة، طريقة تحفيز الموظفين، وسائل الاتصال المنتهجة وطريقة اتخاذ القرارات .

(ج) متغيرات نهائية: وهي متغيرات تابعة تعكس النتيجة المتحققة بواسطة المؤسسة مثل: زيادة الحصة السوقية، تحقيق الميزة التنافسية .

ثانياً: نموذج ليكرت لقياس قيمة التغير في الفترة الإنتاجية للموارد البشرية

في 1973 أثار ليكرت أنه يمكن قياس التغير في القدرة الإنتاجية للموارد البشرية بالتنظيم من فترة إلى أخرى وذلك بالاستعانة بمعادلات رياضية واستخدام قائمة الاستبيان القائم على مجموعة من الأسئلة تعكس المتغيرات السابقة .

رابعاً المقاييس السلوكية الأخرى: (حسين عبد الجليل آل غزوي، 2010، ص45)

تقوم هذه الطريقة على تقييم الموارد البشرية باستخدام المقاييس السلوكية في جانب المقاييس الكمية التي ستؤدي إلى زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها في ترشيد القرارات الادارية ولاسيما المتعلقة منها بالموارد البشرية ذلك لأنها ستكون أكثر قدرة في تحليل عناصر السلوك الانساني من حاجات ورغبات، كما يعد ليكرت من رواد استخدام مناهج العلوم السلوكية في تقييم الموارد البشرية فقد ربط بين التنظيم الاداري والانتاجية ومن ثم حدد أهم العوامل التي تحدد كفاءة الموارد البشرية وتعكس قدرتها الانتاجية ومن أمثلة المقاييس التي اقتحت بهذا الخصوص مقياس القدرة ومقياس الرغبة ومقياس مستوى الأداء وفيما يلي المعادلات التي تعبر عن تلك للمقاييس وتوضح العوامل السلوكية المؤثرة في الكفاءة الانتاجية للعاملين.

(ب) مقياس القدرة على العمل:

تحدد هذا المقياس بكل من المعرفة أو المهارة والتعليم أو التدريب والخبرة المكتسبة من أداء العمل فعلاً وعلى النحو التالي:

$$\text{القدرة} = \text{المعرفة} \times \text{المهارة}$$

ت) مقياس الرغبة أو الدافعية:

تتضمن معادلة هذا المقياس المحددات المختلفة لظروف العمل المادية مثل الإضاءة والتهوية وتصاغ على الوجه التالي:

الرغبة أو الدافعية = الاتجاه × الموقف

ج) مقياس مستوى الأداء:

تصاغ معادلة هذا المقياس من تفاعل المقياسين السابقين وكما هو مبين أدناه:

مستوى الأداء = القدرة على العمل × الدافعية

وعن طريق المعادلات السابقة يمكن قياس الإنتاجية على النحو التالي:

الكفاءة الإنتاجية = القدرة × الرغبة

وهكذا يمكن الحصول على سلسلة من العلاقات تربط بين الفرد وقدرته وواجباته في آن واحد ويمكن التعبير عن ذلك

بالآتي:

العمل = القدرة × الواجبات

العمل = المعرفة × المهارة × الواجبات.

خاتمة :

باعتبار أننا نعيش في وسط يعتمد على المعرفة وتكنولوجيا المعلومات وتسوده المنافسة الشديدة والتعقد، فإن رأس المال البشري يعتبر المصدر الذي تنبثق منه الإبداعات والمعارف التي تستطيع به المنظمة مواجهة كافة التغيرات في البيئة المحيطة بها فهو يشمل كافة الإمكانيات المادية، المالية، الفنية الثقافية، الهيكلية، المعنوية و الذهنية المتاحة للمؤسسة .

حاولنا من خلال هذه الدراسة إظهار الأهمية التي يكتسبها قياس رأس المال البشري على مستوى المؤسسة، وبالرغم من الاختلافات التي لاحظناها فيما يتعلق أساليب قياس الموارد البشرية، إلا أن مجملها تنصب حول أهميته داخل المؤسسات الإقتصادية.

كما يمكن القول أن معظم الدراسات ترى ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية، والذي يُمكن الإدارة من معرفة تكاليف الاستثمار في رأس مالها البشري بالدرجة الأولى لأن أفكار وإبتكارات الأفراد هي التي تشكل أساس لمنتجات وخدمات المؤسسة وإبداعاتها مما يسمح للمؤسسة بأن تميز نفسها عن المنافسين، وهؤلاء الأفراد هم الذين يحددون ويرسمون مستقبل المؤسسة فالركيزة الأساسية لرأس المال البشري هم الأفراد الذين يجب معاملتهم معاملة متميزة حتى تساعد على الخلق والإبتكار والإبداع لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة أو لتحصيل مزيد من القيمة من وراء إبتكاراتهم . بالرغم من الصعوبة في قياس، التقرير والإفصاح عن هذا النوع من رأس المال في القوائم المحاسبية وإعطاء نموذج محدد له .

قائمة المراجع :

1. العدناني، ملتقى المحاسبين العرب- محاضرة عن محاسبة الموارد البشرية /2018/02 على الساعة 15:42
2. حسين قاضي، مأمون حمدان- نظرية المحاسبة - دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان 2001
3. حواس صالح-المحاسبة العامة "دروس، مواضيع ومسائل محلولة-غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008

4. حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الاكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الادارة والاقتصاد 2010، ص ص 45-46.
5. خالد عبد الرحيم الهيبي، إدارة الموارد البشرية" مدخل استراتيجي"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن ، 2005،
6. قورين الحاج قويدر -التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة -أبحاث اقتصادية وادارية العدد¹ 15 جوان 2014 ، جامعة الشلف.
7. رشا حمادة - القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية-(دراسة تطبيقية على إعطاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق)،مجلة جامعة دمشق،المجلد الثامن ، 2002.ص14
8. مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، على الدوغجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2002م، ص ص 116-117
9. المنظمة العربية للتنمية الإدارية،المرجع في التدريب وإدارة الموارد البشرية،أعمال المؤتمرات 2007 بحوث وأوراق عمل الملتقيات والندوات التي عقدتها المنظمة خلال 2007، ص ص 95-96.
10. نظرية محاسبية تعريب رياض العبد الله، دار اليازور للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009 ، ص430. Ahmed Riahi_Belkaoui¹
11. يوسف حجيم الطائي ومؤيد عبد الحسين الفضل، "إدارة الموارد البشرية" مدخل استراتيجي متكامل، الطبعة الأولى ،الوراق للنشر والتوزيع ، 2006 ، ص 526 .
12. Afolabi Samiat Oluwatoyin .(2014), **Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.22, p 64
13. Gupta, D.K (1991). "Human Resource Accounting in India" A perspective". Administrative Staff College of India Journal of Management, 20 (1).
14. DASARI.PANDURANGARAO; S.CHAND BASHA & DEVARAPALLI.RAJASEKHAR, (2013). **A STUDY ON HUMAN RESOURCE ACCOUNTING METHODS AND PRACTICES IN INDIA**. International Journal of social Sciences & interdisciplinary research vol.2(4);p98.