

نماذج قياس الموارد البشرية التي نعلمه على التكلفة وطرق اهتلاكها دراسة نظرية

جامعة البنول^[1] & المرابي حمزة^[2]
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة البليدة -2- الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على مناهج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وهذا بعد الاعتراف بها على أنها أصل من أصول المؤسسة حيث نجد عدة طرق للتقييم كالتكلفة التاريخية و تكلفة الاستبدال و تكلفة الفرصة البديلة بالإضافة إلى طرق أخرى سيتم تفصيلها من خلال البحث،

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن طرق قياس تكلفة الموارد البشرية تواجه عدة إشكالات وانتقادات تنصب مجملها في صعوبة التحكم في قياس المورد البشري نظرا لطبيعته ولطبيعة المتغيرات التي يخضع إليها لذلك فما على المنشأة إلا زيادة الاهتمام بهذا العنصر والاعتراف به في قائمة المركز المالي من أجل الوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية.

الكلمات المفتاحية : قياس؛ محاسبة؛ موارد بشرية

تصنيف JEL: M4-41

ABSTRACT

This paper aims at identifying the methods of measuring human resources based on the cost, this after recognizing it as an asset of the institution, where we find several methods of evaluation such as the historical cost and the cost of replacement as well as the cost of opportunity, in addition to many other methods that will be detailed through this research.

One of the most important results is that the methods of measuring the cost of human resources face several problems and criticisms that are concentrated in the difficulty of controlling the measurement of human resource because of its nature and the nature of the variables to which it is subject. Therefore, the establishment should only increase attention to this element and to recognize it in the list of financial position in order to access a credible and reliable financial statement.

Key words: Measure, Accounting, human resources

Jel classification codes : M4-41

I. تمهيد:

إن أهم مرتكزات نجاح العديد من المنشآت الصناعية والخدمية اليوم في عالم تسوده المنافسة الشديدة، الاهتمام بالموارد البشرية والنظر إلى الإنسان على أنه رأس مال بشري يجب استثماره على المدى الطويل، من خلال التعليم والتدريب والتنمية وأيضا لاعتبار الفرد هو الغاية والوسيلة لخطط التنمية الشاملة التي تعتبر تنمية الموارد البشرية إحدى مكوناتها الرئيسية.

لهذا شهد حقل المحاسبة عن الموارد البشرية في الآونة الأخيرة اهتماما ملحوظا بشكل عام خاصة في ظل الإنفاق الكبير على عمليات التدريب و التطوير و التأهيل، وبروز الحاجة إلى ضرورة تقييم وقياس هذا الإنفاق على المدى القصير والطويل وقياس العائد والقيمة الاقتصادية المترتبة عليه، وهذا يرجع إلى قناعة

(*) : el.batouldjema@gmail.com & (**): elorabihmz@yahoo.fr

الإدارة بأن المنشأة لا يمكن أن تحقق أهدافا بالاعتماد على الأصول المادية فقط دون الاهتمام بالأصول البشرية من خلال سياسات تتصف بالكفاءة و الفعالية وخاصة فيما يتعلق بتدريب و تخطيط القوى العاملة والاستقطاب والاختيار والتعيين وتقييم الوظائف وتحليل العمل وتقييم الأداء... الخ

وتعتبر وظيفة القياس المحاسبي للموارد البشرية بمثابة الخطوة الأساسية عند إعداد نظام معلومات خاص بالموارد البشرية لما تحمله من مشاكل تحتاج إلى البحث والدراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، خاصة مع تعدد مداخل القياس في هذا المجال فمنها ما يعتمد على التكلفة و يحتوي على عدة طرق ومنها ما يعتمد على القيمة ويحتوي أيضا على عدة طرق، وتزداد أهمية قياس الموارد البشرية في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عمليات اتخاذ القرار على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس.

والطرح السابق يقودنا إلى طرح التساؤلات التالية:

- ما هي أهمية قياس تكلفة الموارد البشرية؟
- ما هي نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة، وكيف يتم الإفصاح عن هذه الموارد واهتلاكها؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية البحث نعتد على الفرضيات التالية:

- يعتبر قياس الموارد البشرية والاعتراف بها كأصل من أصول المنشأة ضرورة حتمية لا بد للمنشأة من تبنيه.
- توجد عدة أشكال وطرق لقياس المورد البشري داخل المنشأة، وتعتبر الطريقة التي تعتمد على التكلفة هي الطريقة الأمثل لقياسه والاعتراف به.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى:

- تسليط الضوء حول موضوع القياس المحاسبي، و إبراز أهميته؛
- التطرق إلى موضوع محاسبة الموارد البشرية، وأهمية قياس الموارد البشري داخل المنشأة وذلك لما له من فوائد ومزايا تعود على المنشأة؛
- التعرف على طرق قياس المورد البشري التي تعتمد على التكلفة، والتي تعتبر الأقرب للواقع والأسهل في التطبيق؛
- إظهار طرق وكيفيات اهتلاك الموارد البشرية؛
- عرض طرق الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، والآثار المترتبة عنه؛

أهمية الدراسة:

وتتجلى أهمية هذا البحث كونه يسلط الضوء على القياس المحاسبي وأهميته، وكيفية قياس المورد البشري داخل المنشأة بعد الاعتراف به في القوائم المالية، ونماذج قياسه التي تعتمد على التكلفة والتي تعتبر الأقرب إلى الواقع التي بدورها تؤكد مدى إمكانية الاعتراف والإفصاح بالمورد البشري كأصل من أصول المنشأة وإمكانية اهتلاكه وفقا لطرق علمية صالحة للتطبيق في الواقع.

منهجية الدراسة:

من أجل الإلمام بالموضوع بشكل جيد قمنا باستخدام المنهج الوصفي بهدف جمع أكبر قدر من المعلومات والمفاهيم التي تخص صلب الموضوع من أجل دراسة الخلفية النظرية، حيث قمنا بالاعتماد على كتب ومقالات وأبحاث أكاديمية وتتضمن الورقة البحثية العناصر التالية:

- القياس المحاسبي.

- القياس المحاسبي للموارد البشرية.
 - نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة.
 - طرق اهتلاك تكلفة الموارد البشرية.
 - طرق الإفصاح عن الموارد البشرية، وآثارها على القوائم المالية.
- II. الطريقة:** لقد تم استخدام المنهج الوصفي من أجل دراسة الخلفية النظرية للمتغيرين وذلك من أجل الربط بينها والوصول إلى نتائج ، فتم التطرق في البداية إلى عنصر القياس المحاسبي ثم نماذج قياس الموارد البشرية وطرق اهتلاكها وهذا كما يلي:
- 1- القياس المحاسبي:**

يعتبر القياس المحاسبي عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس احد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

1.1 مفهوم القياس المحاسبي: إن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، و تتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة¹.

أما القياس المحاسبي فقد عرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)، كما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"

كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم اختيار أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق و القيمة الحالية²

ومنه نستنتج أن القياس المحاسبي هو قرن الأعداد بأحداث ماضية آنية ومستقبلية في إطار عرض القوائم المالية التي يجب أن تتسم بالمصادقية

2.1 خطوات القياس المحاسبي: تتم عملية القياس المحاسبي باتباع عدة خطوات نختصرها في مايلي³:

- تحليل الأحداث والمعاملات المالية؛
- تبويب أطراف العملية المحاسبية؛
- إثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية؛
- عمليات تشغيل البيانات المحاسبية؛
- مرحلة التحميل والتسويات؛

3.1 أركان القياس المحاسبي: تتمثل أركان القياس المحاسبي في مايلي:

- **الخاصية محل القياس :** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي كأن تكون الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا أو معدل دوران مخزونه السلعي أما فيما يتعلق بالأصول فالخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها هي ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة.
- **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** أن الشرط الأساسي والذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي (وحدة النقد) التي يجري بها التعامل أما إذا كانت الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية لمشروع معين فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثل أو عدد ساعات العمل المباشر⁴.
- **تحديد نوع وحدة القياس المميزة والملائمة:** وبما أن وحدة القياس هي (وحدة النقد) فإن نوع هذه الوحدة مثل الدينار أو الدولار أو الجنيه الخ

- **الشخص القائم بعملية القياس :** أن الشخص القائم بعملية القياس هو المحاسب وهو الذي له دور أساسي في تحديد مسار وأساليب ونتائج عملية القياس⁵.
- 4.1 **معايير القياس المحاسبي:** عند القيام بعملية القياس المحاسبي لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وتتمثل تلك المعايير في مايلي:
- **مقياس الموضوعية:** ويقصد بها الإيجابية في القياس وعدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من انها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز⁶.
- **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومة المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي تم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للمنشأة هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي⁷.
- **القابلية للقياس الكمي:** عندما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها، حيث تعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثير من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمان، من انخفاض في حالة التضخم وارتفاع في حالة الانكماش مما يستدعي تعديل البيانات المالية التي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقد⁸.
- **القابلية للتحقق منها:** ونعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرار حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالية بغض النظر عن الشخص الذي قام بإعداد هذه المعلومة⁹.
- **2- القياس المحاسبي للموارد البشرية:**

تعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA محاسبة الموارد البشرية على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات. وتعرف أيضا على أنها "المحاسبة عن الأفراد كمصادر تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنشأة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة"¹⁰.

ومن حيث القياس فتختلف الأساليب الممكنة للتقييم فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي وتتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء كانت تكلفة تاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية وهي في مجملها تهدف إلى واحد مما يأتي¹¹:

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا؛
- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لهيئة الأصل للإنتاج وتطويره وخلق روح التعاون والأمان الاجتماعي للعناصر البشرية؛
- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية؛
- 1.2 **أهمية قياس الموارد البشرية:**
- وحسب سالف الذكر فإن لقياس الموارد البشرية في المنشأة أهمية بالغة نستطيع حصرها في مايلي¹²:
- إن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمسببات أو محركات الأداء؛

- تعد أكثر صدقا حيث تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنشأة؛
 - الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال الفكري وكل الأصول غير الملموسة، وزيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك؛
 - "إن ما يمكن قياسه يمكن إدارته" وهي المقولة التي تؤكد على أهمية إيجاد مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتنميتها؛
 - إن عملية القياس تدعم هدف المنشأة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها؛
- 2.2 الخصائص الواجب توفرها عند قياس الموارد البشرية:**

تحقيقاً لأهداف الأطراف المستفيدة من عملية القياس، فإن نماذج القياس و التقييم الخاصة بالأصول البشرية يجب أن تمد بنظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام حيث يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية¹³:

- إمكانية الاعتماد على بياناتها عن طريق توافر معايير ثابتة و مستقلة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المنشآت والتركيز على التوجهات المستقبلية للمنشأة؛
 - يجب أن يكون هناك ارتباط واضح بين نظم القياس والأهداف الإستراتيجية للمنشأة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة، ومعرفة متى و أين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكل.
- 3.2 أهداف محاسبة الموارد البشرية:** سنحاول من خلال ما يأتي استخلاص الأهداف التي تتجلى بعد إعداد نظام معلومات للمحاسبة الموارد البشرية و التي تتمثل في ما يلي¹⁴:
- 1.3.2 هدف القياس:** ويقصد قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية وتشمل بصفة أساسية مايلي:
- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمنشأة، باستخدام طرق علمية قابلة للتطبيق؛
 - قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب؛
 - قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك؛
 - قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية؛
 - قياس ربحية استخدام الأصول البشرية؛
 - قياس معدل العائد على الاستثمار البشري؛
- 1.3.2 هدف التقرير:** ويشمل التقرير عن بيانات الموارد البشرية و المعلومات المتعلقة بها مايلي:
- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف السجلات المحاسبية؛
 - تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المتعارف عليها لتلخيص البيانات؛
 - عرض النتائج التي تم التوصل إليها في القوائم المالية؛
- 3.3.2 هدف ترشيد القرارات:** من أهم أغراض ترشيد القرارات المتعلقة بالموارد البشرية الآتي:
- دراسة البدائل المتاحة لاستغلال الموارد البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البدائل المناسبة وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري؛
 - ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وكل القرارات ذات صلة؛
 - ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنشأة؛
 - ترشيد قرارات تقييم أداء العاملين؛
 - ترشيد قرارات المستثمرين في المنشأة أو الراغبين في الاستثمار فيها وذلك من خلال إعطاءهم صورة واقعية عن حقيقة موارد المنشأة بما فيها الموارد البشرية من خلال الإفصاح عن هذه الموارد في القوائم المالية؛
- 4.2 مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية:**

إن مشاكل القياس التي تواجهنا عندما نكون بصدد إعداد نظام معلومات خاص بالموارد البشرية هي ذات وجهين¹⁵:

الوجه الأول : يتمثل في المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها و اهتلاكها على مدار الفترات المالية المتتالية.

الوجه الثاني: ويتمثل في تقويم هذه الموارد حسب المفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإن الوجه الثاني يتعلق بأغراض التقارير المالية الداخلية.

وقد صنفنا نماذج القياس المتبعة في المحاسبة عن الموارد البشرية إلى ثلاث مداخل: المدخل الأول يعتمد على التكلفة والمدخل الثاني يعتمد على القيمة أما المدخل الثالث فهو ما يعرف بالمدخل السلوكي، ويتوقف اختيار هذه المداخل على الأغراض المقصودة من قبل المنشأة عن عملية القياس للموارد البشرية. وسنتناول في ورقتنا نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة.

3- نماذج القياس المحاسبي للتكلفة الموارد البشرية:

هناك عدة دراسات وبحوث علمية تنصب في طرق قياس وتقييم تكلفة الموارد البشرية وكلها تتفق على ضرورة قياس وتقييم المورد البشري وتأصيله لما لذلك من آثار جوهرية على حسن أداء الإدارة لواجباتها.

الجدير بالذكر أن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد في مفهومها الحديث على أنها "مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على منفعة" حيث أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على المنفعة، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة، ومنه فإن الخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة¹⁶.

ويمكن اعتبار مفهوم تكلفة الموارد البشرية على أنها تكلفة الموارد الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم، وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تخضع لمفهوم استنفاد التكلفة حيث أن التكلفة الغير مستنفذة تمثل أصولا يتوقع أن تحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية و التكلفة المستنفذة تحقق خدمات للمنشأة وتمثل مصروفات فترة معينة، ويمكن أن تكون تكلفة مدفوعة أو تكلفة فرصة بديلة أو تكون تكلفة مباشرة أو غير مباشرة¹⁷.

حيث أن النظر للموارد البشرية على أنها أصل من أصول المؤسسة ترتب عليه استحداث العديد من الطرق لقياس قيمة المنافع الاقتصادية المستقبلية لهذا النوع من الأصول و كيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، على ضوء ما سبق سنحاول من خلال ما يأتي التعرف على مداخل القياس المحاسبي للموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة:

1.3 التكلفة التاريخية¹⁸: ويقوم هذا المبدأ على إثبات الأصول بتكلفة الحيازة الأصلية التي تكبدها المؤسسة من أجل الحصول على الأصل و بالنسبة للموارد البشرية فهي تشمل عل مايلي:

1.1.3 **تكلفة الحصول على البشر :** تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة مثل تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والاستدعاء وتكاليف الانتقال والسفر إلى الموقع الوظيفي لتسلم العمل , وكذلك تكاليف غير مباشرة مثل تكاليف الترقية والترفيهات.

2.1.3 **تكلفة الاستقطاب:** هي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد محتملين للمنشأة والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الإعلانات وأتعاب هيئات التوظيف وتكلفة السفر والانتقالات وأيضا المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه الأعمال ويمكن أن تكون هناك عناصر تكاليف أخرى ذات أهمية يجدر تفصيلها في بنود مستقلة بخلاف ما سبق ذكره، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المنشأة والوظائف نفسها، ولعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب هو كيف يمكن معالجة التكاليف المتعلقة بالأفراد الذين تم تعيينهم بالمنشأة ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط، بمعنى انه يمكن إعادة تحميل هذه التكاليف كلها على الأشخاص الذين تم تعيينهم.

3.1.3 **تكلفة الاختيار¹⁹:** تتحمل المنشأة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة وهي تشمل على التكاليف التي تتحملها المنشأة لإجراء عمليات الاختيار، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة المقابلات وتكلفة الاختيارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوبة.

4.1.3 تكلفة التوظيف والتسكين: تتحمل المنشأة تكلفة التوظيف أو التعيين في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضع في الوظيفة الشاغرة وتشتمل هذه التكلفة النقل و الانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من النفقات، اما تكلفة التسكين فتشمل العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المنشأة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته، ومن الناحية العملية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلي ذلك لأن لها هدف أساسي هو تعيين وتسكين الفرد، أي تؤخذ كلها معا ويحمل بها الفرد الذي تم تعيينه، ويختلف حجم هذه التكاليف من منشأة إلى أخرى بحسب المستوى الوظيفي التنظيمي للوظيفة التي سيتم التعيين عليها.

4.1.3 تكلفة التأهيل والتدريب والتعلم: وهي تكلفة تفاضلية تتحملها المنشأة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي وتكاليف التدريب أثناء العمل وتشمل هذه التكاليف مايلي:

- تكاليف تعريف الفرد بالمنشأة؛
- مرتبات المديرين وأجورهم؛
- تكاليف الانتقال والمواد المستخدمة؛
- كذلك تشتمل تكاليف التأهيل والتدريب والتعلم على التكاليف الداخلية والخارجية أثناء العمل .

6.1.3 تكاليف مكافأة ترك الخدمة

بعد تأصيل تكاليف الموارد البشرية السابقة يتم إطفائها "اهتلاكها" موزعة على العمر الخدمي المتوقع للأصل البشري مع الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل (التسريح أو إنهاء الخدمة مبكراً أو الوفاة) أو زيادة قيمة الأصل للإفصاح عن التكاليف الإضافية المتوقعة لها أن تزيد طاقة منفعة الأصل. وكما هو الحال في المحاسبة التقليدية المعتمدة على التكاليف التاريخية ، فإن هذه المعالجة عملية وموضوعية بمعنى أن بياناتها قابلة للتحقيق . و نجد في هذا المدخل عدة عيوب نذكرها في ما يلي²⁰:

- لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للأصل البشري.
- إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتياً (غير موضوعي) ولا يظهر أية علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض الإنتاجية للأصول البشرية.
- لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة ، بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد داخل المنشأة الواحدة.

2.3 تكلفة الاستبدال²¹: و يطلق عليها البعض عبارة تكلفة الإحلال حيث تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حالياً لدى المنشأة وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية.

و تشتمل هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية لدى المنشأة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين ، والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين، إن الميزة الرئيسية لطريقة التكلفة الاستبدالية أنها مدخل جيد للقيمة الاقتصادية، على أساس اعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي، و تنقسم هذه التكلفة إلى نوعين هما:

1.2.3 تكلفة الإحلال الوظيفي:

ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل ووظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء، وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة و تتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر هي:

- تكلفة الحصول على الأفراد.
- تكلفة التعليم.
- تكلفة ترك العمل.

2.2.3 تكلفة الإحلال الشخصي:

وتمثل التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال شخص مستخدم حالياً بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

وتعاني هذه الطريقة من المشاكل التالية:

- بالرغم من أن التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال تتلافى بعض الاعتراضات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية إلا أن هذه الطريقة يشوبها بعض العيوب تتركز أساساً في عدم وجود تكلفة إحلال لبعض

- الأصول وخاصة البشرية فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب سوق منظمة للعمالة ذات كفاية عالية.
- صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عملياً، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القابليات البدنية والفكرية.
- التكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.
- إن عملية تقدير الكلفة الاستبدالية تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصاً مختلفين يتوصلون إلى نتائج مختلفة تماماً²².

3.3 تكلفة الفرصة البديلة²³:

تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المنشأة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم 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 المنشأة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن 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، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويره فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فإنه سوف يعمل ولاشك على الاستمرار في بذل قصارى جهده في استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن وهذا سوف يتطلب منه بالطبع الحفاظ على قيمة الموارد بل والعمل على تنميتها

4.3 طريقة تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة²⁴:

اعتمدت هذه الطريقة على تجمع تكلفة تعليم الفرد خلال سنوات دراسته بالإضافة إلى استخدام القياس النفسي لتحديد درجة توافر السمات الشخصية لدى الفرد وأهم نقد وجه إلى هذه الطريقة هو اعتمادها على تكلفة تعليم الفرد كعنصر أساسي لحساب قيمته . لذلك فهي لا تعبر بالضرورة عن قيمة الفرد لدى المنشأة وأيضاً اعتمادها على استخدام القياس النفسي، ولا يخفي ما يوجه لهذا القياس من انتقادات بالإضافة إلى إنها تجاهلت احتساب قيمة الأفراد الذي يوظفهم المشروع من الخارج والذين لم يتلقوا تعليمًا في المداخل التعليمية المعروفة أو الأفراد الذين يتلقون تعليمهم في الخارج على نفقتهم الخاصة وأخيراً افتقارها إلى أساس واقعي حيث إنها تفترض تناقص قيمة الفرد خلال فترة عمله بالمنشأة مع أن قيمته متزايدة بالخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله.

4. طرق الإفصاح عن الموارد البشرية : هناك عدة طرق نذكر منها ما يلي²⁵:

1.4 الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة :

يتم وفق هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالاستثمار في رأس المال البشري في تقرير مجلس الإدارة، ويتم توضيح حجم الاستثمارات التي خصصتها المؤسسة لتطوير مهارات وإمكانيات الموارد البشرية لديها، لأن هذه المعلومات تفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية وتطوير المورد البشري لأنه عامل لتحقيق الربحية.

2.4 إعداد قائمة الاستثمارات الفعلية :

وفق هذه الطريقة يتم إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن استثمارات الموارد البشرية، وتناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل.

3.4 قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية :

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراقبة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، وتدرج ضمن ملاحق للقوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي

4.4 الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة :

يتم الإفصاح عن الاستثمار في القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ومراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الأصول البشرية وإدراجها ضمن قائمة المركز المالي.

5 معايير الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية:

لقد أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB البيان رقم 21 سنة 1990 الخاص بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وقد تضمن هذا البيان شروط الاعتراف المحاسبي بأي بند من البنود الواردة في القوائم المالية وهذه الشروط هي²⁶

1.5 الاعتراف: تقليدياً تعتبر المحاسبة المالية نفقات الموارد البشرية مصروفات تحمل على الدورة المحاسبية، في حين أن محاسبة الموارد البشرية تطالب بالإعتراف بتلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم توزع على الدورات المستقبلية المستفيدة.

2.5 القياس: يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر شروط أساسية كالتالي:

- أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين مصنّفين حسب المؤهلات العلمية.

- أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة " المعالجة المحاسبية " في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية في صورة للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المؤسسة.
- إلى جانب ذلك القياس المالي يمكن أن يتم ذلك على أساس كمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.

3.5 الملائمة: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرارات، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار وغياب تلك المعلومات يؤدي إلى عدم الاكتمال وغالباً إلى اتخاذ قرارات خاطئة

4.5 الموثوقية: وتعني هذه الخاصية المعلومات في التأكيد فهي خالية من التحيز بدرجة معقولة، كما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، أي أن المعلومات موضوعية وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين، وأن هذا المعيار مرتبط بدرجة تأكد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية، وهكذا فإن معيار الموثوقية يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبياً

وعموماً يمكن القول أنه من النادر جداً أن تتوافر المعايير الأربعة السابقة بصورة متكاملة معاً، لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي

6. أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية: وتتبع أهمية الإفصاح من أنه يتيح للمؤسسة تحقيق ما يلي²⁷:

- يساهم الإفصاح عن الموارد البشرية تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل بعض الأطراف الداخلية والخارجية؛
- تجاوز الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي التقليدي الذي يهمل جانب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية
- تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثمارات المؤسسة والتي لا تفصح عنها المحاسبة التقليدية؛
- الإفصاح عن المورد البشري يعمل على سد الفجوات الإستراتيجية ويساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة وبالتالي تحقيقها للربحية
- يساعد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة لفترات متتالية أو بين المؤسسة وبين غيرها من المؤسسات؛
- يساعد في تحقيق التخطيط السليم والرقابة للموارد البشرية، ما يسمح بتفعيل وظائف إدارة الموارد البشرية.

7. أثر الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية:

بعد تزايد الأهمية الإعلامية للتقارير المالية، أصبحت المحاسبة جزءاً رئيسياً من نظام لمعلومات في المشروع الاقتصادي، ومن هنا أصبح من واجب المحاسبين البحث عن شتى الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام

المحاسبي في هذا المضمار، حيث يمكن تبويب وسائل الاتصال المحاسبية المتمثلة في التقارير المالية بشكل عام إلى مجموعتين هما:

- التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة، وتمثل قناة الاتصال المتاحة بين المشروع والأطراف الخارجة عنه كالمستثمرين والمصالح الضريبية والبنوك؛
 - التقارير الدالية الداخلية، وتمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الإداري في المشروع.
- ولا تنحصر آثار الإفصاح عن الاستثمار عن الموارد البشرية على جانب واحد من وسائل الاتصال السابقة، بل تشمل الجانبين معا على النحو التالي²⁸:

2.7 آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية:

تتبع آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر

موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسبيل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية عبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، تتعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي²⁹.

كما تحضى الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل (الأجور، العطل، العلاج الصحي) وذلك نظرا لعملية رسملة الاستثمارات في رأس المال البشري متوسطة وطويلة الأجل؛

- اعتبار الإنفاق على رأس المال البشري متوسط وطويل الأجل إيرادا مؤجلا (مصروف رأسمالي)؛
- إن صافي (الربح أو الخسارة) يعطي صورة صحيحة على نتائج أعمال المؤسسة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي عملية رسملتها وإظهارها في الميزانية و إهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية³⁰؛

كما أنه من أجل إظهار قيمة الاستثمار في رأس المال البشري طويل ومتوسط الأجل ضمن القوائم المالية (الإفصاح عنها) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي حيث أنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية.

3.7 آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الداخلية:

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمن التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية،

يخلق لدى الأفراد أثارا سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولاتهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها، وقد حاول الباحثون في هذا الموضوع استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية:

ما شعور الأفراد في التنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير والقوائم المالية؟ وهل يؤثر ذلك على أهدافهم وولائهم للتنظيم وكذلك على حوافزهم وإذا كان لذلك آثار فما نوع هذه الآثار وما هي اتجاهاتها؟ هل يؤثر ما سبق على نمط تفكير ومعتقدات الإدارة حيال الأفراد الذين تتولى قيادتهم؟ فهل يزيد ذلك مثلا من قيمة الموارد البشرية في نظر الإدارة؟ وهل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها؟ ما تأثير ذلك الإجراء على عملية اتخاذ القرارات الإدارية والمالية؟ سواء في مجال ما يستثمر فيها من أموال أم في مجال تخصيص هذه الموارد بين استخداماتها البديلة؟³¹

8- طرق اهتلاك تكلفة الموارد البشرية:

إذا كان من الممكن التوصل إلى عدة طرق لتقييم المورد البشري ، فإن ذلك يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة ما لتوزيع تكلفة هذا الأصل (الأصول البشرية) على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب للاهلاك ونجد انه يمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي:

1.8 إهلاك تكلفة الاقتناء³²

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي سن الإحالة للتقاعد ناقص عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لتكلفة الاقتناء.

$$\text{حيث} \quad \frac{ق(ع+1)}{ن} = \text{قسط الإهلاك السنوي}$$

ق = تكلفة اقتناء الفرد.

ع = المعدل المستخدم خلال الدورة.

ن = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنشأة.

2.8 إهلاك تكاليف التنمية و التدريب³³:

ويتم إهلاكها على مدة فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية ، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لهذه التكاليف:

$$\text{حيث} \quad \frac{ت(ع+1)}{نر} = \text{قسط الإهلاك السنوي}$$

ت = تكاليف التدريب و التنمية.

ع = المعدل المستخدم خلال الفترة.

ن ر = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات المعينة (ر) التي اكتسبت من برامج التدريب وتنمية الأفراد.

بينما هناك آراء أخرى تقول أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهز للإنتاج، وإن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل فهي مدة العقد المبرم مع المشروع. لذلك قدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة العنصر البشري:

$$\text{حيث} \quad \frac{ت}{ن} = \text{إطفاء العنصر البشري}$$

ت = تكلفة الأصل البشري.

ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع.

III. النتائج ومناقشتها:

بعدما تطرقنا إلى عملية القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية والمشاكل المتعلقة بها وكذا طرق قياسها، وجب علينا أن نختبر صحة الفرضيات التي اعتمدنا عليها عند بداية بحثنا:

الفرضية رقم 01: حيث يعتبر الجزء الأول من الفرضية صحيح كون القياس المحاسبي للمورد البشري هو أمر مهم يعود بالمنافع على المنشأة لما له من مزايا وفوائد، ولكن ليس بالضرورة أن تتبنى المنشأة هذا النوع من المحاسبة نظرا لعدم وجود قانون يفرض ذلك.

الفرضية رقم 02: وكانت الفرضية صحيحة 100% حيث توجد عدة أشكال وطرق لقياس المورد البشري داخل المنشأة، ولكن المنهج الذي يعتمد على التكلفة هو المنهج الأقرب للواقع وهو المنهج الذي بإمكان المؤسسة تبنيه بأقل التكاليف

وخلصت دراستنا إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات تمثلت فيما يلي:

- يستند تطبيق إجراءات المحاسبة على الموارد البشرية إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف و اللجوء إلى القياس المحاسبي وبالتالي الإفصاح عنها في القوائم المالية على أنها أصول تابعة للمنشأة أو مصروفات ، واهم تلك المعايير نجد معيار الملكية، ومعيار المقدرة الإنتاجية، ومعيار الخدمات المستقبلية، ومعيار القابلية للتحديد أو القياس.
- هنالك منهجين لقياس المواد البشرية، الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على التكلفة، حيث أن منهج محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة يعتمد على محاولة تحديد القيمة الاقتصادية للفرد من خلال تحديد مدى مساهمته في تحقيق أرباح المنشأة، ويتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، حيث أن قيمة الشيء بالنظر الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل . أما منهج محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة، الذي تم التطرق إليه من خلال بحثنا فيعتمد على التكاليف الخاصة بالموظفين

- والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، ويمكن تقييمها بعدة طرق؛
- يحاول هذا المدخل أن يعتمد على التكلفة من خلال تصوير التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في سبيل لحصول على البشر أو استبدالهم؛
 - إن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية تختلف حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها الشركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في الشركة، واستناداً لذلك يختلف عدد الحسابات.
 - إن جميع طرق تقييم الموارد البشرية، التي تقترحها الدراسات والبحوث، تواجه انتقادات كثيرة، ولا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها؛
 - إن الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية مهم جداً حيث سيزيد من موثوقية هذه القوائم وملائمتها لاتخاذ القرارات الصائبة من طرف مستخدميها، ذلك لأنها ستعكس الوضعية المالية الأقرب للصحة أو الأكثر واقعية من خلال اعترافها بالموارد البشرية كأصول؛
 - إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد، باعتبارهم موارد ثمينة في المنشأة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد، ولذلك فإن محاسبة الموارد البشرية، هي أهم بكثير من البحث عن الوسائل التي يراد بها إظهار قيمة للأفراد في قائمة الدخل وعلى ضوء النتائج السابقة نقترح التوصيات كما يلي:
 - زيادة الاهتمام بالعنصر البشري داخل المؤسسة نظراً لأهميته الكبيرة وذلك من حيث القياس والإفصاح عنه في القوائم المالية خاصة قائمة المركز المالي حتى يتسنى لمستخدمي هذه القوائم من اتخاذ القرار الملائم؛
 - بما أنه توجد عدة مداخل لقياس الموارد البشرية فما على المؤسسة إلا تبنيها من أجل الوصول إلى قوائم مالية موثوق منها و ذات صورة صادقة.

قائمة المراجع:

- ¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 181
- ² - ريتشارد شرويد وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة أحمد علي كاجيجي، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 185
- ³ - النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 327
- ⁴ - العباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ص 63
- ⁵ - محمد مطر، وزواتي عبد الكريم، المحاسبة المتقدمة حالات و تطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حنين للنشر والتوزيع عمان، ص 116
- ⁶ - حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 181
- ⁷ - عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003 ص 30
- ⁸ - نفس المرجع السابق، ص 31
- ⁹ - حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 251
- ¹⁰ - اريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992
- ¹¹ - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 96
- ¹² - نفس المرجع السابق، ص 100
- ¹³ - <http://dx.doi.org/10.1108/14013380910968665>
- ¹⁴ - أيمن عبد الله محمد ابوبكر، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءات الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان -دراسة حالة جامعة دنقلا السودان- في الفترة من 2003 إلى 2008، ص 8
- ¹⁵ - <http://dx.doi.org/10.1108/02686909610131675>
- ¹⁶ - أيمن عبد الله محمد ابوبكر، مرجع سبق ذكره، ص 9

- 17- طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي." مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2013، ص 27
- 18- حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، 120
- 19- أريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره
- 20- حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 125
- 21- ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار عن الموارد البشرية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 13، العدد 45، بغداد، سنة 2007، ص 204 .
- 22- طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 28
- 23- لعبي هاتو خلف البوعلي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الأكاديمية العربية بدنمارك، كلية الإدارة و الاقتصاد، 2011 ص 77
- 24- وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007، ص 301
- 25- خوني رابح وآخرون، محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2016، ص 13
- 26- قطاف نبيل، يعيسى سامية، مرجع سبق ذكره، ص 15
- 27- ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات، الاقتصادية العراقية، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، مجلة بغداد ، قسم المحاسبة، المجلد 13 ، العدد 2007، 45، ص 2010
- 28- قريد عمر، ياسين بوبكر، أثر الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية الداخلية والخارجية، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2016، ص 11
- 29- مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد الثالث، جامعة الكويت، 1982، ص 224
- 30- أسامة شعبان، عطا الله قطيش، محاسبة الموارد البشرية وأثر الإفصاح عنها في القوائم المالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال حول رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، أيام 22- 25 أفريل 2013 ص 661
- 31- أريك فلامهولتز (ترجمة لزمد عصام الدين زايد)، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، ص 45
- 32- لعبي هاتو خلف البوعلي، مرجع سبق ذكره ص 86
- 33- وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 310