

إمكانية قياس المورد البشري باعتباره أصلا من أصول الشركة

The Possibility of Measuring the Human Resource as one of the Company's Asset

د. الوردي خدمة^{1*}

جامعة باتنة 1، الجزائر، louardi.kheddouma@uni-batna.dz

د. نور الدين قلكيل²

جامعة باتنة 1، الجزائر، noureddine.kalkil@uni-batna.dz

تاريخ القبول: 2021/06/06

تاريخ الاستلام: 2021/04/30

ملخص: يتناول هذا البحث موضوع محاسبة الموارد البشرية باعتباره منهجا جديدا لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية حتى تظهر هذه الموارد في الميزانية كأنها أصلا ثابتا من أصول المؤسسة وبشكل مفصل يتناول هذا البحث موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث العناصر الأساسية للمحاسبة من اعتراف وقياس وإفصاح والمشاكل التي تعترضها. من خلال هذا البحث سوف نستعرض الطرق المختلفة التي تمكننا من قياس قيمة الخدمات التي يؤديها موظفو المؤسسة الاقتصادية وكيفية معالجة قيمة هذه الخدمات محاسبيا وكيف يتم تعديلها من فترة لأخرى، مستخدما البيانات المستقاة من القوائم المالية. من خلال البحث سوف نقدم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تستفيد منها المؤسسة بكونها كيانا يتأثر بكل التغييرات والمورد البشري هو أحد العناصر التي تتغير قيمتها بفعل عدة عناصر منها الخبرة والتطوير والتدريب. إن إظهار معلومات كافية عن الموارد البشرية في المؤسسة في التقارير السنوية بصيغة متسقة يمكن أن يعطي اطمئنانا للأطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة استثمارا أو تعاملًا.

كلمات مفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، أصول بشرية، القيمة العادلة، تكلفة الأصل البشري، قيمة الأصل البشري

Abstract: Human Resource Accounting is a new approach for measuring the value of human resource services. This research deals with the subject of a human resources accounting in terms of the basic elements of accounting recognition, measurement and disclosure and the problems encountered. Through this research, we will see the different ways that enable us to measure the value of services rendered by the company's workers and how to handle the accounting value of these services and how they are adjusted from time to time, using data from the financial statements. As a result of this research, we can set some conclusions and recommendations that benefit the company being affected by each entity changes and human resource is one of the elements that change value due to several elements, including expertise, development and training.

Giving sufficient information about human resources in the consistent format annual reports can give reassurance to external interested parties as shareholders or clients

Keywords: Human Resources Accounting, Human Assets, Fair Value, Human Asset Cost, Human Asset Value.

* المؤلف المرسل

مقدمة:

أصبحت الموارد البشرية تمثل عنصرا شديدا الأهمية في قياس قيمة المؤسسة، بعدما كانت قيمتها تستمد من قيمة أصولها المعروضة في الميزانية، كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاسا حقيقيا لقيمتها، لقد ظهرت مؤخرا دعوات في إطار اقتصاد المعرفة إلى الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المؤسسات الاقتصادية باعتبارهم موارد منتجة.

يعتبر العامل البشري موردا مهما وله دور رئيسي وفعال في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية. لأغراض اتخاذ القرارات يعتبر الإفصاح عن المعطيات المتعلقة بهذا المورد أكثر من ضروري، لقد بذلت جهود كبيرة للوصول إلى الكيفية والوسائل التي تمكن المؤسسة من التعبير بشكل موضوعي عن القيمة الحقيقية والاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة.

إن الغاية من محاسبة الموارد البشرية هو الوصول إلى إيجاد قيمة معبرة لهذه الموارد مع إثبات التغيرات التي تطرأ في قيمتها من سنة لأخرى، شأنها في ذلك شأن الأصول الثابتة.

لقد أثرت مشاكل كثيرة بعد عرض بعض المؤسسات الاقتصادية قيمة للموارد البشرية التي تمتلكها في ميزانياتها وكذا عرض بعض البحوث المتعلقة بالمعالجة المحاسبية عن هذه الموارد البشرية، فبرز بشكل كبير مشكل كيفية تقييم هذه الموارد البشرية بطريقة موضوعية ومقبولة، وكذا كيفية الإفصاح عن قيمة للموارد البشرية كأصل مملوك للمؤسسة.

لقد أصبح موضوع القياس الموضوعي والمقبول لقيمة الموارد البشرية محورا جديرا بالاهتمام، وصارت الكثير من المؤسسات تهتم بكيفية الوصول إلى قيمة تعكس كفاءة ومهارات العاملين، لأغراض التقارير المالية، ولقد أدت التطورات الاقتصادية والتكنولوجية إلى نشوء القناعة لدى مختلف المؤسسات الاقتصادية، بأن المستوى المعرفي لدى الموارد البشرية يعطي مؤشرا مهما لإمكانية تحقيق أرباح للمؤسسة في المستقبل.

من خلال التوثقة السابقة يمكن طرح الإشكال التالي: كيف يمكننا إيجاد آلية لقياس وعرض قيمة الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة الاقتصادية؟ وذلك للأهداف التالية:

أ- تقديم المعلوم الجيد للأطراف الخارجية حول قيمة عنصر المورد البشري في المؤسسة.

ب- اتخاذ القرارات بكفاءة العمل.

ج- إيجاد إدارة فعالة كفؤة للموارد البشرية.

أهمية البحث

إن أهمية المعارف والمهارات التي يمتلكها الأفراد، هي المحرك الأساسي لنشاط المؤسسة ومدى صمودها في محيطها الاقتصادي وتحققها لنتائج تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة، ومن هنا تتحدد أهمية هذا البحث بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

تبرز إدارة الموارد البشرية بشكل فعال تخطيطا وتنفيذا سواء للأجل القريبة أو البعيدة، مما يستدعي الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الخاصة بإدارة الموارد البشرية من طرف هذه المؤسسات.

هناك مقولة في علم الإدارة مفادها أنه مالا يمكن قياسه لا يمكن إدارته لذا جرت محاولات كثيرة لمعالجة المشاكل التي تعترض محاسبة الموارد البشرية كمصدر للمعلومات الملائمة التي يمكن أن يوفرها القياس الموضوعي للمورد البشري، كما تأتي أهمية موضوع المعالجة المحاسبية للموارد البشرية من أهمية المعلومات المتعلقة بالتغيرات في قيمة خدمات المورد البشري لمستخدمي المعلومات والبيانات المحاسبية للأطراف الخارجية في اتخاذ قراراتهم التي تعتمد على المعلومات الكافية، عن أنشطة وفعاليات المؤسسات الاقتصادية فيما يتعلق بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى المساهمة في إيجاد تصور لمحاسبة تهتم بعنصر المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة عن طريق البحث عن الطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، وكذا المساهمة في حلول للمشاكل التي توجه هذا الاتجاه الحديث في الإدارة.

يهدف كذلك هذا البحث إلى اقتراح معالجات عملية لكيفية الإفصاح عن قيمة الموارد المالية في القوائم المالية، وذلك عن طريق عرض لمنهج محدد للقياس والإفصاح، ويقدم التبريرات اللازمة التي تمكن من تطبيق هذا المنهج.

قبل الدخول في مجال التعرف على المحاسبة عن الموارد البشرية لا بد لنا من أن نفسح مجالاً لتناول مدى توافر مجموعة من المعايير أو الخصائص في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها أصول تابعة للمنشأة. وفي هذا الصدد لابد لتناول مجموعة من التعاريف التي حددت تلك المعايير التي يجب توافرها في أي مورد للاعتراف به كأصل ثم بعد ذلك نناقش بشكل مختصر ما إذا كانت المورد

البشري يلي تلك المعايير محمد رمضان - غنيم علي) هناك تعريف عدة تناولت الأصول من أوجه مختلفة

الأصل " هو عامل من عوامل الإنتاج ". وبالتالي فإن هذا التعريف ركز على المقدرة الإنتاجية للأصل " هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء وبالتالي فإن هذا التعريف قد ركز على موضوع الحيازة للأصل بمعنى ملكية المنشأة لهذا الأصل..

الأصول هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً وبالتالي فإن هذا التعريف قد اهتم بالخدمات المستقبلية في سبيل الاعتراف بالأصل

1-تعريف محاسبة الموارد البشرية

وردت في الكتابات المحاسبية، تعريفات كثيرة لمحاسبة الموارد البشرية، يركز معظمها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات.

عرفت كذلك بأنها عملية قياس وإعداد التقارير عن الآليات البشرية المؤسسية، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية وقياس التغير خلال الفترة الزمنية كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد داخل المؤسسة لمتخذي القرار.

فيما يلي ندرج تعريف لبعض الهيئات المتخصصة بحاسبة الموارد البشرية:

أ-تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA (Porwal, 1993, pp. 342-361): محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة.

ب- تعريف إيريك فلام هولتز (Kumar, 2002, pp. 236-246): إن محاسبة الموارد البشرية، هي المحاسبة عن الأفراد كمورد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل

المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة.

ج- تعريف برومات (عبد الوهاب، علي محمد وعامر، سيد يسين 19 p. 1980) محاسبة الموارد البشرية، عملية قياس دينامية، للعنصر البشري في المنظمة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك.

د- تعريف ماتزي وأوزري (Matz, 1980, pp. 421-423): محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن.

يتفق الكثير من المهتمين بموضوع محاسبة الموارد البشرية على أن البشر هم أهم موارد في المؤسسة، وأن محاسبة الموارد البشرية تتناول قياس وتقييم أفراد هذه المؤسسة وإيصال هذه المعلومات إلى الجهات المهتمة، كما ويتضمن مراعاة الاستثمار في الأفراد، وكيفية تغير قيمة الأفراد.

2- ضرورة وجود محاسبة الموارد البشرية:

إن أهمية محاسبة الموارد البشرية لا خلاف عليها بين المهتمين، وكانت أغلب البحوث تعالج محاسبة الموارد البشرية من الناحية التطبيقية أغراضا داخلية، لخدمة القرارات الإدارية، خاصة ما يتعلق منها بالموارد البشرية، يربط إيريك فلام هولتز (Flamholtz, 1971, pp. 40-45) تطور المؤسسة بامتلاكها إدارة أفراد فاعلة، ويذكر أن الإدارة الفعالة بحاجة إلى توفر مقاييس لتحديد قيمة الموارد البشرية بانتظام.

كما يذكر بولندر وسنال (Bohlander & Snell, 2004, pp. 14-15) أن النجاح يعتمد بشكل متزايد على قابلية أي مؤسسة على إدارة رأس مالها البشري وهي الفكرة التي تعتمد على أن المؤسسات تتنافس من خلال ما تملكه من موارد بشرية ولهذا تكمن ضرورة وجود محاسبة الموارد البشرية، بكونها تقوم بتسهيل الإدارة الفاعلة والكفوة للموارد.

يصنف بوروال (Porwal, 1993, pp. 342-361) أغراض محاسبة الموارد البشرية، إلى أغراض داخلية، وأغراض خارجية، لكنه يتعرض إلى الأغراض الداخلية بشكل موسع بدءا من تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات الموارد البشرية، وبرامج تخفيض التكاليف والرقابة باستخدام الموازنات وانتهاء بتأثير العلاقات الإنسانية والسلوك التنظيمي، أما بالنسبة للأغراض الخارجية، فهو يذكر بأن قيمة الموارد البشرية، تساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية

الآخرين، في اتخاذ قراراتهم سواء الاستثمارية أو غيرها، وأن معدل العائد يحسب على أساس مراعاة كلا من الموارد المادية والبشرية معا.

بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول الشركة قامت حجة هؤلاء (أريك فلام هولمز 2002) على فكرة أن هناك تعاقد بين المؤسسة والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد، من جهة أخرى إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشروع بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال ، وفكرة أحقية المشروع بالتغيير والتبديل تنصب وتستند إلى سيطرة المشروع على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك.

ويمكن اعتبار أن رأي هؤلاء قد استند إلى تعريف الأصول وفق ما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكية عام 1957:

"الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلا " وهذه التعريف لم يتضمن الملكية القانونية كشرط واجب توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره أصلا تابعا للمؤسسة.

والسؤال الذي يطرح في هذا الشأن هو إلى أي مدى يمكن أن ينطبق معيار الملكية على الموارد البشرية وللاجابة لابد من أن نذكر أن هناك ثلاث عناصر يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه العناصر هي:

1- حيازة الأصل

نعتبر المورد البشري من ضمن أصول المشروع سواء لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المشروع الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد.

2- الرقابة على الأصل

نعني بالرقابة على الأصل أن تكون لدى المؤسسة قدرة التحكم والسيطرة على كل أو جزء من الخدمات المستقبلية وعادة ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المؤسسة من خلال عنصر الملكية ومن شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة هذه الرقابة تتبع أساسا من امتلاك وحيازة الأصل والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل.

في حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهارته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد.

3- القدرة على التصرف بالأصل

تصب هذه الفكرة في جانب أن للمؤسسة الحق في التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من اجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المؤسسة الأشكال التالية (عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه). أما بالنسبة للموارد البشرية فان عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له وعدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو الاستغناء عن هذا المورد كليا أو جزئيا وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط، مما سبق نجد أن العناصر الواجب توافرها في المورد حتى ينطبق عليه معيار الملكية تتوافر في الموارد البشرية مما يمكن القول معه أن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار العناصر الثلاثة السابقة الذكر.

بقي أن نشير إلى أن هناك حالات عديدة لا يتوافر فيها معيار الملكية بشكل كامل ومع ذلك تعامل على أنها أصول مثال ذلك عقود الاستئجار طويل الأجل في ظل البيع أو إعادة البيع حيث يمكن أن نعتبر أن العنصر الرئيسي في معيار الملكية هو الرقابة والتحكم والخلاف مازال قائما.

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى (محمد رمضان - غنيم علي 1995) وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من اجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة.

3-دراسات مهمة في محاسبة الموارد البشرية

أ- دراسة موضوعها تقييم موارد المؤسسة للباحث إيريك فلام هولتز (Flamholtz, 1971, pp. 40-45) عرضت الدراسة مجموعة من الأسئلة التي تقيس فاعلية المنظمة في إدارة الموارد البشرية، وجميع هذه الأسئلة تستدعي توفر مقاييس لكلفة أو قيمة الموارد البشرية، كما عرضت الدراسة بصورة مختصرة تجارب شركتين إحداهما صناعية والأخرى شركة تأمين، في تطبيق طرق قياس كلفة وقيمة البشر، وكانت المقاييس المقترحة - كما أشارت الدراسة- كأدوات تنظيمية داخلية للمساعدة في إدارة الموارد البشرية، وقدمت الدراسة بعد ذلك عددا من الإرشادات لكيفية البدء بتطوير مقاييس لقيمة الموارد البشرية.

ركزت هذه الدراسة على كلف الاستقطاب والاختيار والتعيين وغيرها من الكلف التي تتحقق بنتيجة استقدام العاملين، في حين أن للمرتبات والأجور والمنافع الأخرى التي يحصل عليها العاملون من المنظمة إضافة إلى تكاليف التدريب والتطوير أهمية كبيرة كمؤشرات لقيمة خدمات الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة.

ب-دراسة تتمحور حول ما إذا كان حان الوقت للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في رأس المال البشري للباحث هانسون (Hansen, 2007, pp. 9-29) تتناول هذه الدراسة، الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين، يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ومن الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، أن الاستثمار في التدريب ينتج أرباحا مستقبلية مهمة وأن غياب المعايير الخاصة بالإفصاح عن الاستثمار في التدريب، يربك توزيع رأس المال البشري في سوق العمل، وتبين الدراسة أيضا بأن المعلومات عن التدريب يمكن تقديمها ضمن إطار المحاسبة التقليدية وليس بالضرورة أن تكون جزءا من الأصول على الميزانية العامة.

ج-دراسة عنوانها "محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس" للباحث طولسون ويو (Dr. Garg) تشير هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وقد هدفت إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعا مهما، ولمن يعتبر مهما، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية.

استخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال.

خلصت الدراسة، إلى أن أغلب الإدارات المتقدمة، في المنظمات، تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظماتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطى أولوية أكبر لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الإنتاجية بشكل مؤثر.

د-دراسة عرضت منهاجا جديدا للمحاسبة عن الموارد البشرية، تطلق عليه "منهج المطلوبات" للباحث هارمن أتيك (Dr. Garg) يستعرض انتقال محاسبة الموارد البشري من الفشل إلى المستقبل بديلا عن منهج الأصول.

تعرض الدراسة كيفية قيد رأس المال البشري كمبلغ يقرضه العاملون لرب العمل مقابل قيد أصول بشرية، ويقترح معالجة هذه المطلوبات على غرار الإيداعات تحت الطلب، أو كالتزامات طارئة، يرتبط تحققها بأحداث وظروف مستقبلية، وترجح الدراسة المعالجة الأخيرة بحيث إذا كان احتمال الخسارة أقل تأكيدا فيمكن تقرير الأصل كملاحظة مقترنة بالقوائم المالية.

كانت المقترحات التي قدمتها الدراسة موجهة نحو حل مشكلة الملكية، وقد رجحت المعالجة على أساس الالتزامات الطارئة، علما أن مسألة الالتزامات الطارئة الناجمة عن مسؤولية المنظمة اتجاه العاملين فيها ليست مسألة جديدة، ولم تقدم الدراسة أي مقترح بشأن مشكلة التقييم.

4-قياس قيمة الموارد البشرية

من خلال استعراض الكتابات المحاسبية في موضوع الموارد البشرية نجد أن هناك طرقا متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، تركزت حول منظورين أساسيين هما:

أ-التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول التكاليف الناتجة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو الفرضية.

ب-العوائد المستقبلية حيث يعتمد المنظور الثاني، على العوائد المستقبلية المخصومة، فكيف يمكننا تقييم الموارد البشرية؟

لا يمكن لمسألة تقييم الموارد البشرية أن تلاقي قبولا عاما ما دامت الجهود تتجه إلى إخضاع المورد البشري إلى مفهوم اقتصادي واعتباره أصلا ماديا.

فيما بعض الطرق التي تعنى بتقييم الموارد البشرية

4-1- طريقة التكلفة التاريخية (Dr. Garg):

تعتمد هذه الطريقة على اعتبار المورد البشري شأنه شأن التثبيات فيتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم توزيع هذه التكاليف على السنوات التي تمثل العمر الافتراضي للمورد البشري أي على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية المورد البشري خلال الفترة المذكورة، وذلك نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للمورد البشري عمرا أطول أو أقصر مما قدر ابتداء، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.

إن هذا المنهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على التثبيات العينية. ويواجه هذا المنهج الانتقادات التالية:

أ- إن تقدير عمر الأصل (المورد البشري) لا يرتكز إلى أدلة دقيقة.

ب- إن التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل المورد البشري في الماضي لا تلائم اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالحاضر والمستقبل.

ج- تتزايد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية مع التدريب واكتساب الخبرة خلافا للأصول المادية.

د- أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي تكلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين يعرض عليه، فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه.

4-2- طريقة تكلفة الإحلال (Dr. Garg):

تعتمد هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية لدى المؤسسة، حيث تتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتدريب للمستخدمين الجدد

حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين إن الميزة الرئيسية لطريقة تكلفة الإحلال أنها مدخل جيد للقيمة الاقتصادية على أساس اعتبارات السوق، ولهذه الطريقة عيوب منها:

أ- صعوبة إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عمليا، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القدرات الجسمية والذهنية.

ب- تكلفة الإحلال لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.

ج- إن عملية تقدير تكلفة الإحلال تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصا مختلفين يتوصلون إلى نتائج مختلفة تمام.

4-3- طريقة تكلفة الفرصة البديلة:

هي طريقة اقترحها هيكيميان بيدينغ (Porwal، 1993) تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المستخدمين الذين يتصفون بالندرة وبين المستخدمين الذين لا يتصفون بالندرة وفي ظل هذه الطريقة يقوم المسؤولون على تسيير الموارد البشرية بتقديم عروض للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة من المحددات التالية:

أ- إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة.

ب- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل.

ج- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرا بالنسبة لها.

د- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

4-4- نموذج ليف وشوارتز (Porwal، 1993):

يعتبر هذا النموذج نموذجا تعويضيا ويرتكز على المفهوم الاقتصادي للقيمة. حسب هذا النموذج فإن قيمة رأس المال البشري تتحدد عن طريق استخدام المرتبات والأجور المستقبلية كمدخل لقيمتها، وتبعا لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (x) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$V_x = \sum \frac{I(t)}{(1+r)^t} - x$$

حيث:

$$V_x = \text{قيمة شخص عمره } x$$

$$I(t) = \text{دخل الشخص السنوي لباقي عمره حتى سن التقاعد}$$

$$r = \text{معدل الخصم}$$

$$T = \text{العمر المتبقي حتى سن التقاعد}$$

هذا النموذج يتصف بعدم الموضوعية لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار احتمالات الوفاة وترك الشخص للمؤسسة قبل الوفاة أو التقاعد المسبق، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني. كما يهمل احتمال تغيرات حادة في المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة.

4-5- نموذج هرمنسون (Dr. Garg):

يستخدم هذا النموذج المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة، لقياس الفاعلية نموذج Lev & Schwartz والأجور المستقبلية، كما في نموذج النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد لفترة معينة (Belkaou, 2004, pp. 284-285).

ويحسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{Efficiency Ratio} = 5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

حيث:

$$RF(0) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة الحالية.}$$

$$RE(0) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الحالية.}$$

$$RF(4) = \text{معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة للسنة الخامسة.}$$

(4) RE = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الخامسة.

النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية بين مجموع مؤسسات القطاع تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية.

4-6- نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية (Flamholtz, 1971):

وفقا لهذا النموذج يتم قياس القيمة المتوقعة لأي مورد بشري بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة، تقوم المؤسسة بقياس قيمة أفرادها، عن طريق تحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل.

النموذج يقترح خمس خطوات لتحديد قيمة الموارد البشرية كالتالي:

- تقدير المدة التي يمكنها الموظف بالمؤسسة.
- تحديد الوظائف التي يمكن أن يشغلها الفرد في المؤسسة مستقبلا.
- تقدير القيمة الناتجة عن شغل هذه الوظائف.
- حساب احتمال شغل هذه الوظائف.
- تحيين قيمة الناتجة عن شغل الوظائف.

نظريا يعتبر هذا النموذج أكثر علمية من غيره لكونه يمكن من معرفة القيمة الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية وذلك لاعتماده على عناصر تتعلق بالموظف وقيمة الناصب التي يمكن شغلها من طرف الموظف وهي عناصر يمكن تقييمها بموثوقية.

4-7- نموذج جاغي ولو (Dr. Garg):

يرتكز النموذج على تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، فالمجموعة يفترض أن تشمل عدد من الموظفين في مجموعة عمل تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشتمل على عاملين يعملون في نفس القسم. والغرض من ذلك هو معالجة مشكلة

تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق ويفترض.

إن هذا النموذج يقوم على أن تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين تتسم بالصعوبة، ويكون أسهل عندما يتم تحديد نسبة الأفراد الذين المحتمل مغادرتهم المؤسسة والأفراد المتوقع ترقيتهم خلال فترة معينة.

يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستجز من طرف الموظفين كما تحتوي قيمة هذه المهام تتجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة لمجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة، ومن خلال معطيات المصفوفة يتم حساب قيمة الموارد البشرية وفق المعادلة التالية:

$$TV = (N) \cdot r \cdot (T) \cdot n \cdot (V)$$

حيث:

$TV =$ عمود مصفوفة مؤشر لقيمة الموظفين الحاليين

$(N) =$ عمود مصفوفة مؤشر لعدد الموظفين الحاليين

$N =$ الزمن

$r =$ معدل الخصم

$(T) =$ احتمال شغل الموظف لمهام أخرى

$(V) =$ قيمة الموظف خلال الفترة

هذا النموذج يحاول تبسيط طريقة حساب قيمة الموارد البشرية للمؤسسة عن طريق حساب قيمة مجموعة الأفراد بدل الفرد الواحد.

4-8- نموذج المفهوم الاقتصادي لرأس المال:

تشتق هذه الطريقة من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المشروع في تاريخ القياس.

ولأجل تحديد قيمة المورد البشري وفقا لهذه الطريقة نعد إلى تحديد القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها والتي يفترض أن يقدمها الأصل البشري للمشروع خلال فترة بقائه في خدمة المشروع وبالتالي فإن هذه الطريقة تستند على تحديد معدل العائد المتوقع من الفرد وكذلك تفترض فترة زمنية معينة يبقى خلالها الفرد في منصبه المحدد يقدم خدماته للمشروع كذلك تقدير قيمة الخدمات المتوقع الحصول عليها من الفرد خلال تلك الفترة وفي حال تنقله إلى منصب آخر في المشروع فيجب إعادة حساب القيمة الاقتصادية له كذلك فإن هذه الطريقة تتجاهل إمكانية تطوير وتنمية كفاءة الفرد مع الزمن كذلك تتجاهل اعتبارات السن والأقدمية والمهارة التي قد يكون لها وزنا كبيرا على قيمة الفرد

5- المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

5-1- طريقة رسمة المورد البشري:

يتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من اجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المرد البشري بعد إثباتها يتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف

أ-مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

ب-مصاريف الحصول على العنصر البشري

ج-مصاريف تطوير كفاءة المورد البشري

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سائلة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة، وبالتالي فإن القسط السنوي الواجب إطفائه:

$$\frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي الأصل البشري}} = \text{القسط السنوي المورد البشري}$$

* التسجيلات المحاسبية

أ-تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيد: يخصص حساب الموارد البشرية كحساب استثمار يجعل مدينا بكل عبء تتحمله المؤسسة
كما يلي: ××× من ح/ المورد البشري

××× إلى ح/ طريقة التسديد

ب-إطفاء قيمة المورد البشري:

القيد: ××× من ح/ قسط إطفاء المورد البشري ××× إلى ح/ المورد البشري

لا يتم إنشاء مخصص لمواجهة نقص القيمة للمورد البشري، بحكم المورد البشري يختلف
عن المورد المادي.

ج-التنازل عن المورد البشري:

قد يتم التنازل عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو

التالي:

- نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري.

- القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاءات.

القيود:

في حالة نتيجة التنازل موجبة:

××× من ح/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل).

إلى مذكورين: ××× ح/ الموارد البشرية.

××× ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية.

في حالة نتيجة التنازل سالبة.

من مذكورين: ××× ح/ النقدية.

××× ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية.

××× إلى ح/ الموارد البشرية.

د- وفاة المورد البشرى:

في حالة وفاة المورد البشري يتم اعتبار القيمة المتبقية للمورد خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية حيث:

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشرى - مجموع الإطفاءات

القيد: ××× من ح/ خسائر الموارد البشرية

××× إلى ح/ الموارد البشرية

6- الحسابات الحيادية

هي طريقة لا تؤثر في نتائج أعمال المؤسسة ولا في الميزانية الختامية إنما تهدف إلى إظهار التغيرات في قيمة خدمات المورد البشري من فترة لأخرى.

يعتبر استخدام الحساب المحايد وسيلة تسجيل أو موازنة باستخدام القيد المزدوج (Horngren, Harrison, Bamber, 2001, p. 91) دون أن يكون هناك تأثير في نتائج أعمال المؤسسة لا في ميزانيتها الختامية، لأن المؤسسة تحملت أصلا تكلفة خدمات المورد البشري والتي هي مجموع المرتبات والأجور والمنافع الأخرى وأعباء التدريب والرسكلة.

إن هذه الطريقة تعتمد إثبات قيمة للمورد البشري فقط للتعرف على التغيرات الدورية في هذه القيمة.

إن حساب قيمة المورد البشري هو بمثابة حساب مراقبة يتم من خلال سجل محاسب يخصص لذلك شأنه شأن السجلات المحاسبية مساعدة، تتضمن حسابا لكل منتسب، يبين حركة قيمة خدماته من سنة لأخرى، ويمكن أن تصنف تلك الحسابات حسب الاختصاصات أو حسب الأقسام بحيث تبين قيمة هذه الخدمات بالنسبة لكل قسم أو اختصاص.

إن عملية التسجيل هذه، هي تسجيل لقيمة خدمات وليست تسجيلا لأصول، بالتالي هي تستبعد المشكلة المتعلقة باعتبار البشر أصولا مملوكة للمؤسسة.

وإذا كانت المؤسسة تستفيد من الأصل البشري، فإن هذه الاستفادة لا ينبغي أن تربط بشكل مسبق بأي مدى زمني مستقبلي ويرى طولسون وديوي (Toulson, K, Dewe, & Philip, 2004, pp. 75-90) أنه لا يمكن اعتبار العاملين جزءا من استثمارات المؤسسة، بحيث تؤخذ

لهم قيمة معينة عند احتساب معدل العائد، لأن الخدمات التي يؤديها العاملون، هي خدمات مدفوعة الثمن (المرتبات والأجور)، فإذا كانت المؤسسة قد حصلت، مثلاً، على خدمات من جهة خارجية، كأن تكون جهة استشارية أو خدمية، فهل يجوز اعتبار هذه الجهة جزءاً من استثمارات المؤسسة.

خاتمة:

بعد أن كانت محاسبة الموارد البشرية تقتصر على منافع المستخدمين من أجور ورواتب وعلاوات ومختلف المزايا التي يحصل عليها العمال والموظفين أصبحت الآن تهتم بالمورد البشري باعتباره أصلاً من الأصول التي يتوجب معاملتها وفق متطلبات الاستثمار.

تعتبر محاسبة الموارد البشرية منهجاً جديداً لقياس قيمة خدمات المورد البشري يتناول هذا البحث موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث العناصر الأساسية للمحاسبة من اعتراف وقياس وإفصاح والمشاكل التي تعترضها.

من خلال هذا البحث تعرفنا إلى الطرق المختلفة التي تمكنا من قياس قيمة الخدمات التي يؤديها موظفو المؤسسة وكيفية معالجة قيمة هذه الخدمات محاسبياً وكيف يتم تعديلها من فترة لأخرى، مستخدماً البيانات المستقاة من القوائم المالية.

تم من خلال البحث تقديم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تستفيد منها المؤسسة بكونها كياناً يتأثر بكل التغييرات والمورد البشري هو أحد العناصر التي تتغير قيمتها بفعل عدة عناصر منها الخبرة والتطوير والتدريب ويمكن حصرها في الآتي:

- للمورد البشري أهمية كبيرة في واقع المؤسسة لكن الاتهام بمعالجته محاسبياً لازال محدوداً.
- تركز محاسبة الموارد البشرية على أغراضاً داخلية لتسهيل الإدارة الكفؤة لتسيير الموارد البشرية.
- كل الطرق التي اهتمت بتقييم الموارد البشرية تواجه انتقادات كثيرة، ولا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها.
- إن المرتبات والأجور يمكن أن تشكل أفضل أساس لاحتساب قيمة خدمات العاملين.
- إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد، باعتبارهم موارد ثمينة في المؤسسة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد.

- يجب إظهار معلومات كافية عن العاملين، في التقارير السنوية، بصيغة متسقة من فترة لأخرى، وأن تتضمن بيانات عن دوران العاملين، إضافة إلى الأعداد والاختصاصات والخبرات.
- الإفصاح عن نفقات تدريب وتطوير العاملين، في تبويبات خاصة في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية، حتى يمكن التعرف على جهود المؤسسة في تدريب وتطوير العاملين، وحجم استثماراتها في هذا المجال.
- مراعاة البيانات الخاصة بالاستثمار في التدريب، عند تقييم المؤسسات، حيث لا يمكن فصل أثر التدريب عن المتغيرات المؤثرة في الأداء.
- العناية بإدارة الموارد البشرية، لأن هذه الإدارة بدأت في الوقت الحاضر تكتسب أهمية كبيرة نظراً لأهمية الواجبات الملقة على عاتقها في توفير وتنمية الموارد البشرية.

قائمة المراجع

الكتب:

- اريك فلام هولمز(2002) " المحاسبة عن الموارد البشرية " دار المريخ السعودية ص 96 -98
- A Belkaou.(2004). *Accounting Theory*. London: Thomson Learning.
- Bohlander & Snell .(2004) .*Managing human resources* .USA: Thompson corps.
- Dupak Kumar .(2002) .*Human Resource planning* .N. Delhi: Excel Book.
- Horngren, Harrison, Bamber .(2001) .*Accounting* .N.J.: prentice hall.
- Human Resource Planning and Development
- L. S. Porwal .(1993) .*Accounting Theory* .N. Delhi: Tata Mc Graw Hill publishing co.
- Usry Matz .(1980) .*Cost Accounting-planning and control* .SA: Western publishing co.

المجلات

- محمد رمضان -غنيم علي (1995) " المحاسبة المتقدمة " الأصل البشري مجلة بحوث جامعة حلب " العدد 17، ص 275--278

B Hansen .(2007) .Personnel investments and abnormal return .*Journal of human resources costing, and accounting*.(2) 2 ،

Eric Flamholtz .(1971) .Should your organization attempt to value its human resources .*California Management Revue*.(02) 14 ،

Toulson ،Paul K ،Dewe و Philip .(2004 HR accounting as a measurement tool .*Human Resource Management Journal*.(2) 14 ،