

## طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية

### "تمودجي القيمة والتكلفة"

من إعداد:

أ.قنوش مولود<sup>1</sup>

جامعة أكلي محند أولحاج البويرة

تاريخ القبول: 2018/12/26

تاريخ الإرسال: 2018/10/23

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مبادئ ودوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فمحاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية، بعبارات بسيطة، امتداد للمبادئ المحاسبية المطابقة على التكاليف والإيرادات وتنظيم البيانات توصيل المعلومات ذات الصلة من الناحية المالية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، القيمة، التكلفة، الإيرادات.

#### Abstract

The purpose of this study is to examine the extent of the application of human resources accounting, Human Resource Accounting is the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties." In simple terms, it is an extension of the accounting principles of matching costs and revenues and of organizing data to communicate relevant information in financial terms.

**Key words:** Human Resource Accounting , Value, Cost, Revenues.

#### مقدمة:

إن التحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة، حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات متطورة جدًا ناتجة عن الاختراعات الحديثة المتطورة، يفرض توظيف عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التأهيل والخبرة في مجالات التخصص، ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان، مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ

<sup>1</sup> قنوش مولود، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة.

العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية للاعتراف بها كأصلا من أصول المؤسسة، وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية.

تحاول هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على مجال محاسبة الموارد البشرية باعتبارها مجالاً مهماً وجديداً، وتمثل مرحلة من مراحل التطور المتميزة، وفي هذا الإطار تبرز إشكالية هذه الورقة البحثية في: **كيف تقاس وتقيم الموارد البشرية محاسبياً؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى محورين:

**I. مفهوم محاسبة الموارد البشرية؛**

**II. طرق وأساليب تقييم وقياس الموارد البشرية؛**

**I. مفهوم محاسبة الموارد البشرية**

**1. تعريف محاسبة الموارد البشرية:**

حظية محاسبة الموارد البشرية في السنوات الأخير بالعديد من الأبحاث لم يشككه العنصر البشري من أهمية في المؤسسات الاقتصادية، لذا نجد العديد من التعاريف لمحاسبة الموارد البشرية، نستعرض من بينها ما يلي:

لقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات"<sup>1</sup>.

ويمكن أن ينظر للمحاسبة عن الموارد البشرية على أنها نظام معلومات يوفر المعلومات إلى الإدارة عن التغيرات عبر الزمن حول حجم الاستثمار في عنصر الموارد البشرية في المؤسسة<sup>2</sup>.

وهناك من يعرفها على أنها محاولة لتحديد وقياس والتقرير عن الاستثمارات التي تتم في الموارد البشرية للمؤسسات والتي لا يتم الحساب عنها بصورة صحيحة بموجب المحاسبة التقليدية الممارسات<sup>3</sup>.

**2. معايير محاسبة الموارد البشرية:**

ولغرض تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لا بد من توافر مجموعة من المعايير في المورد البشري حتى تستطيع أي مؤسسة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها أصول أو مصروفات، بحيث يمكن تحديد أربع معايير يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المشروع وهذه المعايير هي<sup>4</sup>:

**1.2. معيار الملكية:**

هناك ثلاث عناصر يجب توفرها حيث يتم اعتبار أي مورد لدى المؤسسة ينطبق عليه معيار الملكية وهذه العناصر هي<sup>5</sup>:

❖ **حيازة الأصل :** حيث يعتبر المورد البشري من ضمن أصول المؤسسة لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المؤسسة الذي بموجبه يكون للمؤسسة الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد.

❖ **الرقابة على الأصل :** إن من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تتبع أساساً من امتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل، وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المؤسسة وعدم الإخلال بشروط العقد.

❖ **قدرة على التصرف بالأصل:** حيث يحق للمؤسسة التصرف في مواردها الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المؤسسة الأشكال التالية(عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه...) أما بالنسبة للموارد البشرية فإن 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 النقل أو الاستغناء عن هذا المورد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط<sup>6</sup>.

مما سبق نجد أن هنالك عديد من الجوانب تتوفر في الموارد البشرية بحيث يمكن أن ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك أن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للمؤسسة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار الجوانب الثلاثة السابقة الذكر.

تجدر الإشارة 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 اعتبار أن العنصر الرئيسي في معيار الملكية هو الرقابة والتحكم والخلاف مازال قائماً<sup>7</sup>.

## 2.2. معيار المقدرة الإنتاجية:

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية وتقديم خدمة للمؤسسة 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، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما

يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو في الأغلب تعظيم الربح، والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة<sup>8</sup>.

### 3.2. معيار الخدمات المستقبلية:

الذي يعتبر جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية، والذي يتضمن ثلاث عناصر<sup>9</sup>:

- ❖ أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى.
  - ❖ إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة.
  - ❖ أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، بالتالي فإن للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع.
- وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هذه المنافع بعدة طرق، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية.

### 4.2. القابلية للتحديد أو القياس:

من بين خصائص الأصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدة نقدية، وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية المستقبلية.

بناء على ما سبق نجد أن المعايير الواجب توفرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولاً للمؤسسة من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأحد أصول المؤسسة<sup>10</sup>.

### 3. أهداف محاسبة الموارد البشرية:

إن الهدف من اعتماد نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية يتمثل بشكل أساسي في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والاستخدام والرقابة على عنصر الموارد البشرية، بما يحقق أهداف المؤسسة، كما أنها توفر الإطار الموضوعي والعلمي الذي يساعد إدارة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات كتنقليل إعداد القوى العاملة أو زيادتها أو استبدالها<sup>11</sup>.

من بين أهداف الأخرى لمحاسبة الموارد البشرية نذكر ما يلي<sup>12</sup>:

- ❖ مساعدة المسيرين في استخدام الموارد البشرية في المؤسسة بفعالية وكفاءة؛

❖ توفير المعلومات اللازمة واستعمالها لاكتساب وتطوير وتخصيص وحفظ واستخدام وتقييم ومكافأة الموارد البشرية؛

❖ تطوير إجراءات قياس قيمة تكلفة المورد البشري للمؤسسة لاستخدامها في مختلف قرارات إدارة الموارد البشرية؛

❖ تحفيز الإدارة لتقدير التأثيرات المترتبة على القرارات التجارية على الأصول البشرية.

#### 4. فروض محاسبة الموارد البشرية:

والمتمثلة في الفروض التالية<sup>13</sup> :

**1.4. الفرض الأول:** يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

**2.4. الفرض الثاني:** تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلف، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في أهداف المنظمة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

**3.4. الفرض الثالث :** تعد معلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية، كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المنظمة أو للمتعاملين الخارجيين.

**4.4. الفرض الرابع:** إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.

**5.4.الفرض الخامس:** إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدة نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية".

#### 5. اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يظهر أثره على كل من قرارات المستثمرين، والإدارة وعلى الأفراد في المؤسسة<sup>14</sup>:

#### 1.5.اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين:

إن الفرق المتزايد في القيمة السوقية للمؤسسة عن قيمتها الدفترية تشير إلى عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية للمؤسسة في القوائم المالية، وإن العديد من الدراسات قد توصلت إلى أن اختلاف أساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المؤسسة، كما أن هنالك عدد من الدراسات توصلت إلى أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية، تؤثر على قرارات المستثمرين ورؤيتهم لقيمة المؤسسة. كما بينت هذه الدراسات أن النفقات الرأسمالية تمنح قيمة إضافية للمؤسسة، حيث بينت نتائج هذه الدراسات أن التغيير في النفقات الرأسمالية بالزيادة تجعل المؤسسة تحقق عائدات أكبر من تلك النفقات الرأسمالية، أي يُفترض أن الزيادة في الاستثمارات تجعل المؤسسة تحقق عائداً أكبر من تلك الاستثمارات، لكن في حالة المؤسسة التي تستثمر في اكتساب وتطوير مواردها البشرية، فإن تلك الزيادة في قيمة المؤسسة الناتجة عن الاستثمارات في الموارد البشرية تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب قليلة أو عدم وجود معلومات حول هذه الاستثمارات في القوائم المالية، ويفسر ذلك عدم القدرة التمييز بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية والاستثمارات في الموارد البشرية.

وتشير النتائج أن عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين النفقات والاستثمارات يؤدي إلى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالعوائد والإيرادات التي ستحققها المؤسسة، لذلك فإن المستثمرين يحتاجون إلى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الاستثمارية.

#### 2.5.اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات الإدارة:

تأثير محاسبة الموارد البشرية على القرارات الإدارية، انطلاقاً من المعلومات المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية التي توفرها للمدراء، وكلما كانت هذه المعلومات ملائمة تقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء، ويمكن للإدارة أن تستفيد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك تتمكن الإدارة من تحديد مستوى رواتب الموظفين والعلاوات بما يتناسب مع قيمة ما يقدمه الموظف من خدمة للشركة، أضف إلى ذلك، إدراك قيمة الموارد البشرية يجعل

الإدارة تدرس بتأني إنهاء خدمات الموظفين من خلال إدراكها بان الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.

كما أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تعزز من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموارد البشرية على المهام والوظائف المختلفة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها وان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يرفع أداء عملية إدارة الموارد البشرية، من خلال توفير معلومات مالية حول الموارد البشرية<sup>15</sup>.

### 3.5.3.5. أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الأفراد العاملين في المؤسسة:

يعود الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة يؤدي إلى الأثر الذي يمكن أن تحدثه من خلال زيادة إنتاجية الموارد البشرية، فتحديد قيمة الموارد البشرية بالاستناد إلى مهاراتهم وقدراتهم وولائهم للمؤسسة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين، كما أن قياس قيمة الموظف يخلق شعور لدى الموظف بالانتماء إلى المؤسسة التي يعمل بها، وذلك من خلال شعوره بأنه يشكل أحد أهم الاستثمارات التي تسعى المؤسسة إلى قياس قيمتها من أجل المحافظة عليها وتطويرها<sup>16</sup>.

## II. طرق وأساليب تقييم وقياس الموارد البشرية

إن أول تحدي يواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل بقياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس المواد البشرية، الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على الكلفة<sup>17</sup>.

### 1. محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة:

يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل.

#### 1.1. طريقة الشهرة غير المشتراة المستترة لهيرمانسون (Hermanson) :

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعمل بها الأصول الأخرى، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباحاً أو لم تحقق<sup>18</sup>.

يقترح هرمانسون (Hermanson) قيمة التعويضات المعدل (القيمة الحالية لتدفق المدفوعات من الأجور في المستقبل) لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمؤسسة ويتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة

بإدخال " معامل الكفاءة" لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في مؤسسة معينة<sup>19</sup>، يمثل معامل الكفاءة نسبة عائد الاستثمار لمؤسسة معينة الى عائد الاستثمار لجميع المؤسسات الأخرى في الاقتصاد وذلك عن فترة معينة، ويتم حسابه باستخدام المتوسط المرجح لصافي دخل المؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كما يلي<sup>20</sup>:

$$ER = \frac{RF0 + RF1 + RF2 + RF3 + RF4}{RE0 + RE1 + RE2 + RE3 + RE4} \times 15$$

حيث أن:

Efficiency Ratio = ER نسبة الكفاءة؛

Rfi = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة i؛

REi = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في السنة i ؛

i = السنوات (0 - 5)، بيانات لخمس سنوات.

أي أن: RF4 = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة للسنة المالية الرابعة السابقة.

RE4 = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لكل المؤسسات للسنة المالية الرابعة السابقة.

ويلاحظ أن نسبة الكفاءة أعطت أوزانا لمكاسب السنوات السابقة، فتعطى السنة الحالية الوزن 5، والسنة التي سبقها الوزن 4 وهكذا.

وقد ذكر هيرمانسون (Hermanson) أن الهدف من ذلك هو استخدام معدل أداء لأكثر من سنة واحدة لحساب قيمة الموارد البشرية مع التركيز أكثر على الأداء الحالي أكثر من الماضي، وستند تبرير هذه النسبة إلى افتراض بأن الفروقات في أداء الأصول البشرية، لذلك من الضروري أن تعدل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق<sup>21</sup>.

ويمكن توضيح هذا النموذج بالمثال التالي:

هناك ثلاث خطوات لحساب الأجور المستقبلية المخصومة المعدلة، وأول خطوة هي حساب القيمة غير المعدلة المخصومة للأجور المستقبلية لمدة خمس سنوات كما هو موضح في الجدول رقم (1) التالي:

**جدول رقم(01): حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للموارد البشرية**

السنة	قيمة الأجور بالدينار	القيمة الحالية بسعر 6 %	القيمة الحالية الإجمالية
1	100.000	0,934	94.300
2	120.000	0,890	106.800
3	135.000	0,840	113.400
4	140.000	0,792	110.880
5	150.000	0,747	112.050
المجموع	645.000	-	537.430

المصدر: فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، 2008، ص111.

حيث يبين الجدول اعلاه أن القيمة الحالية للأجور المستقبلية تبلغ 537.430 دينار. الخطوة الثانية هي حساب معامل الكفاءة ونفترض أن معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كانت كما يلي: السنة الخامسة 12، الرابعة 14، الثالثة 15، الثانية 16,5، الأولى 18.

وكان معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في نفس القطاع كما يلي: السنة الخامسة 8,5 ، الرابعة 10,5 ، الثالثة 10,8 ، الثانية 11 ، الأولى 12,5. وحسب معادلة معامل الكفاءة فان معامل الكفاءة ER :

$$ER = \frac{12}{15} + \frac{14}{15} + \frac{15}{15} + \frac{16.5}{15} + \frac{18}{15} = 1.4$$

وهذا يعني أن الموارد البشرية في هذه المؤسسات تدر نسبة 1,4 أرباح بالنسبة لباقي المؤسسات في الاقتصاد ككل.

الخطوة الثالثة هي تعديل الأجور المخصومة بمعامل الكفاءة أي:

ويتمتع هذا النموذج بميزة محدودة نظرا لأنه:

- ❖ يعتمد على البيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ؛
- ❖ وحتى لو اعتمد على معدلات إيرادات تنبؤية فإنه لن يكون أفضل من الإيرادات المتنبأ بها نفسها؛
- ❖ ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول " غير الممتلكة" وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير الممتلكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول الممتلكة وفقاً لسجلات المؤسسة (المنظمة)؛
- ❖ ويفترض هذا النموذج ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في المؤسسات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسيط.

### 2.1. طريقة العوائد المستقبلية:

باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا إنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمته الموارد البشرية، و إهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته<sup>22</sup>.

ويقترح علينا هذا النموذج المعادلة قياس قيمة رأس المال الإنساني المقدر كما يلي<sup>23</sup>:

$$E(Vy^*) = \frac{\sum_{t=y}^T Py(t+1) \cdot \sum Ii^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث:  $E(Vy^*)$  = هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره  $Y$  سنة.

$T$  = سن تقاعد الشخص.

$Py(t)$  = احتمال موت الشخص، ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لمؤسسة

معينة فإن مصطلح " الموت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك المؤسسة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

$Ii^*$  = الإيرادات المتوقعة للشخص في الفترة  $a$ .

$Y$  = معدل خصم معين للشخص.

إن استخدام هذا النموذج يتطلب دراسة طبيعة الوظائف في المؤسسة دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة إلى مجموعات متماثلة في الكفاءة والمؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام

الإحصائيات الخاصة بدخول مجموعات الأفراد المماثلة للمجموع المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة والفاعلية والعمر... الخ.

من مميزات هذا النموذج يقدم مقياسا مقبولا لرأس المال الإنساني، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في إجماليات الإحصاءات الوطنية، كما يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المؤسسة، كذلك يبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي المساعدة في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمؤسسة مع نظيرتها في المؤسسات الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية، ومع ذلك تعرض هذا النموذج لنقد رئيسي يتمثل في كونه أهمل إمكانية واحتمال أن يترك الفرد المنظمة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة والتقاعد<sup>24</sup>.

## 2. محاسبة الموارد البشرية على أساس الكلفة:

نستعرض فيما يلي الطرق المختلفة المقترحة لتقييم وقياس الموارد البشرية على أساس الكلفة بصورة مختصرة:<sup>25</sup>

### 1.2. طريقة التكلفة التاريخية:

تشتمل هذه الطريقة على رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للأصل، 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 الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة،

### 1.1.2. مزايا طريقة التكلفة التاريخية<sup>26</sup>:

- ❖ يمتاز بسهولة الفهم والتطبيق؛
- ❖ ارتباط التكلفة بالدخل؛
- ❖ أنه يمكن أن توفر أساسا لتقييم الشركة العائد على الاستثمار في الموارد البشرية.

### 2.1.2. سلبيات طريقة التكلفة التاريخية:

- ❖ إن تقدير عمر الأصل لا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها؛
- ❖ إن كلف الماضي لا تلائم اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالحاضر والمستقبل.
- ❖ إن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع التدريب والخبرة بخلاف الأصول المادية، أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لاتمثل كلفة للمورد البشري بل هي كلفة 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 المؤسسة في استقطابه واختياره وتعيينه.

## 2.2. طريقة الكلفة الاستبدالية:

تشتمل هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية لدى المؤسسة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين إن الميزة الرئيسية لطريقة الكلفة الاستبدالية أنها مدخل جيد للقيمة الاقتصادية، على أساس اعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي. وتعاني هذه الطريقة من المشاكل التالية:

- ❖ صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عملياً، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القابليات البدنية والفكرية؛
- ❖ الكلفة 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 تماماً.

## 3.2. طريقة الكلفة الفرصية:

- يعرض هذا المنهج طريقة لتقييم المورد البشري من خلال عملية مناقصة اقترحها Hekimian Jones (1993, Porwal) داخل المنظمة، وفي ظل هذه الطريقة يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم 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:
- ❖ إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة؛
  - ❖ إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعاراً لهم، لذا فإنها لا تعكس كلفة الموارد البشرية بشكل كامل؛
  - ❖ اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفراً بالنسبة لها؛
  - ❖ تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

## الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة نستنتج لقياس وتقييم الموارد البشرية، يوجد منهجان رئيسيان، المنهج الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على الكلفة، حيث ان منهج محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة يعتمد على محاولة تحديد القيمة الاقتصادية للفرد من خلال تحديد مدى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة، ويتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في المؤسسة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، حيث أن قيمة الشيء بالنظر للاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل، اما منهج محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة، فيعتمد على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية.

محاسبة الموارد البشرية قد يواجه تطبيقها الكثير من الصعوبات التي لا بد من معرفتها والعمل على تذليلها للتمكن من تطبيقها بنجاح وتحقيق الأهداف المرغوب بلوغها، فضلا على الصعوبات التي ترافق أي نظام جديد، فأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يرافقه صعوبات أخرى، وان من أهم هذه الصعوبات هي الجوانب الأخلاقية والسلوكية التي تعارض فكرة اعتبار الأفراد كمتلكات للشركة كباقي الأصول الأخرى، إضافة إلى الصعوبات المتعلقة بطبيعة العنصر البشري نفسه كصعوبة قياس قيمته وصعوبة التنبؤ بسلوكه ومستوى إنتاجيته وعمره الإنتاجي، وصعوبة اعتماد نسبة الاستفاد السنوية لقيمة الأصول.

## الهوامش والمراجع:

<sup>1</sup> - 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، كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار، ليبيا، 2012، ص: 09.

<sup>2</sup> - ثامر عدل صقر، "محاسبة الموارد البشرية المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة"، مجلة دراسات البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013، ص: 173.

<sup>3</sup> - Kodwani , Tiwari, R Human Resource Accounting - A New Dimension. Canadian Accounting Association (CAAA) Annual Conférence, Available at SSRN , (2007), p ; 01 : <http://ssrn.com/abstract=961570>.

<sup>4</sup> - ثامر عدل صقر، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

<sup>5</sup> - طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

<sup>6</sup> - ثامر عدل صقر، مرجع سبق ذكره، ص: 177.

<sup>7</sup> - طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

- 8- المرجع السابق، 26.
- 9- ثامر عدل صقر، مرجع سبق ذكره، ص: 178.
- 10- المرجع السابق، ص: 179.
- 11- ثامر عدل صقر، مرجع سبق ذكره، ص: 173.
- 12 - Flamholtz, Eric G, Human Resource Accounting, Advances in concepts, Methods, and Application, 3rd Ed, London, 1999, p : 01.
- 13- نوال بن عمارة، مسعود صديقي، محاسبة الموارد البشرية" الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 9 - 10 مارس 2004.
- 14 - Johanson et al, Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts, 1998, pp :20-21, [www.oecd.org/sti/ind/1948006.pdf](http://www.oecd.org/sti/ind/1948006.pdf).
- 15 - ثامر عدل صقر، مرجع سبق ذكره، ص: 176.
- 16 - المرجع السابق، ص: 176.
- 17 - المرجع السابق، ص: 179.
- 18 - طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سبق ذكره، ص: 30.
- 19- فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، 2008، ص: 110.
- 20 - المرجع السابق ص: 110.
- 21 - المرجع السابق ص: 111.
- 22 - طارق عبد الحفيظ الشاريف، مرجع سبق ذكره، ص: 30.
- 23- فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 113.
- 24- المرجع السابق، ص-ص: 113-114.
- 25- كمال حسن جمعة، محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن عشر، 2008، ص: 37-38.
- 26 HUMAN RESOURCE ACCOUNTING, UNIT- I, p ;41 : [www.pondiuni.edu.in/storage/dde/hrniv\\_hra.pdf](http://www.pondiuni.edu.in/storage/dde/hrniv_hra.pdf)