

دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية

The role of human resources accounting in evaluating human resourcesرملي خديجة¹، مرمات نبيلة²Remli Khadidja¹, Mermet Nabila²

جامعة ألكلي محمد أولحاج البويرة (الجزائر)،

تاريخ الاستلام: 2023/03/01؛ تاريخ القبول: 2023/04/11؛ تاريخ النشر: 2023/06/01

ملخص: هدفت الدراسة إلى معرفة دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري من خلال تقديم المفاهيم الأساسية حول رأس المال البشري وكذا الإستثمار في رأس المال البشري وأهميته بالنسبة للمؤسسة، ثم التطرق إلى ماهية محاسبة الموارد البشرية مفهومها، أسباب ومراحل ظهورها، أهدافها وأهم مزاياها وصولا إلى القياس المحاسبي للموارد البشرية أين تضمن معايير الإعراف المحاسبي بالأصول البشرية كما تم عرض أهم نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية وأخيرا تم إبراز أهم المشاكل التي تعترض القياس المحاسبي للموارد البشرية بالإعتماد على المنهج الوصفي وقد أسفرت نتائج الدراسة على أن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المالية الآزمة لأصحاب القرار خاصة فيما يتعلق بالموارد البشري بإعتباره أصلا من أصول المؤسسة فالإستثمار في رأس المال البشري يعتبر نفقة في الوقت الحالي للمؤسسة ويحقق لها عوائد مستقبلا.

الكلمات المفتاح: محاسبة الموارد البشرية؛ رأس المال البشري؛ نماذج قياس رأس المال البشري.

Abstract:

The study aimed to know the role of human resources accounting in evaluating human capital by presenting the basic concepts about human capital as well as investing in human capital and its importance for the institution. Then addressing what human resources accounting is. Its concept. Reasons and stages of its emergence. Its objectives and its most important advantages. Down to the accounting measurement of resources where does the standards of accounting recognition of human assets include. the most important models for measuring human resources accounting were also presented. finally the most important problems facing the accounting measurement of human resources were highlighted based on the descriptive approach. the results of the study showed that human resources accounting provides the necessary financial information for decision makers especially with regard to the human resource as it is one of the

assets of the institution. Investing in human capital is considered an expense at the present time for the institution and achieves future returns for it.
Keywords: human resources accounting; human resources; human capital measurement models.

I- تمهيد :

أدى التغير البيئي السريع وتطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال واشتداد المنافسة بين المؤسسات إلى ضرورة التوجه نحو الإقتصاد المعرفي أين تلعب الموارد الغير الملموسة الدور الجوهري في خلق القيمة والإستمرارية للمؤسسات مما دفع إلى زيادة الإستثمار في رأس المال البشري من خلال تعليمه وتدريبه حتى يعود بالنفع على المؤسسة، فساهم ذلك في تغيير النظرة الى الموارد البشرية من مصدر لتكاليف المؤسسة إلى أصول وموارد إستراتيجية، وعليه أصبح لزاما على المؤسسات إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية للمؤسسة وتطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية عليها كغيرها من الأصول الملموسة خاصة أن المحاسبة التقليدية لا تقدم إفصاحات بخصوص قيمة المورد البشري ضمن القوائم المالية، وبسبب هذا النقص في المعلومات المالية ظهرت محاسبة الموارد البشرية.

أولاً- الإشكالية الرئيسية : على ضوء ما تم ذكره، يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما هو دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية ؟

ثانياً- الأسئلة الفرعية: يندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالإستثمار في الموارد البشرية ؟ وماهي أهميته بالنسبة إلى المؤسسة؟

- ماهي أهم نماذج محاسبة الموارد البشرية لقياس رأس المال البشري؟

- ماهي أهم مزايا محاسبة الموارد البشرية والصعوبات المحاسبية التي تعترضها؟

ثالثاً- فرضيات الدراسة : يمكن أن نلخص فرضيات الدراسة في ما يلي:

- يعتبر المورد البشري بالنسبة للمؤسسة تكلفة وإستثمار في الوقت نفسه؛

- يعتبر المنهج التاريخي المنهج المتفق عليه لقياس رأس المال البشري؛

- تعتبر محاسبة الموارد البشرية نظام قائم بحد ذاته.

رابعا-أهداف الدراسة : سعت المداخلة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أهمية الإستثمار في المورد البشري بالنسبة للمؤسسات؛

- عرض أهم نماذج محاسبة الموارد البشرية المستخدمة في تقييم رأس المال البشري؛

- إبراز أهم المزايا والصعوبات التي تعترض محاسبة الموارد البشرية.

خامساً-أهمية الدراسة :

ترتكز أهمية الدراسة في إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية في إعطائها القدرة على رسملة تكاليف الموارد البشرية وإيصال المعلومات المالية اللازمة لأصحاب القرار.

سادساً-منهج الدراسة :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يهدف إلى وصف المتغيرات من أجل الإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات من عدمها.

1.1- ماهية رأس المال البشري:

نعرض في هذا الإطار مفهوم رأس المال البشري، مفهوم الاستثمار في رأس المال البشري وأهميته.

1. مفهوم رأس المال البشري:

تعددت تعاريف رأس المال البشري إلى مايلي:

حسب **Shultz** رأس المال البشري هو إجمالي الطاقات والقابليات البشرية التي يمكن إستخدامها للحصول على مجموع الموارد الاقتصادية . (مدفوني، 2018/2017)

كما تعرفه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** على أنه المعرفة والمهارات والقدرات والخصائص الأخرى ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي. (Kucharcikova, 2011)

ويرى **Beeker** أن رأس المال البشري يشير إلى الإستثمار في التعليم والتدريب والمهارات والصحة والقيم الأخرى التي لا يمكن فصلها عن الفرد. (Alika Iyere & Stan, 2014)

من خلال ما سبق نجد أن رأس المال البشري يعكس الموارد الغير الملموسة المتمثلة في مجموع المعارف والخبرات والمهارات المتراكمة داخل المنظمة .

2. مفهوم الإستثمار في رأس المال البشري:

يعرف الإستثمار في رأس المال البشري على أنه عملية جعل القوى العاملة في أعلى المستويات الممكنة لها من حيث الكفاءة والتنسيق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة بأقل التكاليف وفي وقت وجيز، حيث تمكننا هذه العملية من استغلال كل الطاقات المتاحة للمنظمة بطريقة سليمة. (بن طرشة و يحيوي، 2021)

ويعرف أيضا على أنه النفقات المباشرة على التعليم والصحة للإستفادة من فرص عمل أفضل مثل النفقات التي ينفقها العمال على التدريب. (Schultz, 1961)

من خلال ماسبق نجد أن الإستثمار في رأس المال البشري يعتبر نفقة في الوقت الحالي في انتظار العائد مستقبلا.

3. أهمية الاستثمار في رأس المال البشري:

تتمثل أهمية الإستثمار في رأس المال البشري في تحقيق أقصى تكييف للموارد البشرية مع التطورات البيئية المتسارعة وتظهر فيما يلي: (وعيل، 2014/2013)

- 1.3 تنمية طاقات وقدرات الفرد العملية والعلمية وتوجيهها نحو خدمة الأهداف المسطرة؛
- 2.3 تفجير الطاقات الكامنة في الأفراد وحسن استغلالها؛
- 3.3 إتاحة الفرصة للنمو والترقية وإفساح المجال للإبداع والابتكار؛
- 4.3 التوزيع المناسب للقدرات البشرية من خلال الملائمة بين متطلبات العمل والقدرات المتاحة؛
- 5.3 تقليل التكاليف والخسائر في الإنتاج والتجهيزات؛

دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية

6.3 تحقيق القدرة التنافسية وتحسين الإنتاجية وتلبية متطلبات الجودة.

I.2- ماهية محاسبة الموارد البشرية:

نتطرق في هذا الإطار الى مفهوم محاسبة الموارد البشرية، مراحل تطورها وأسباب ظهورها، أهدافها، مزاياها.

1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ومن هذه التعاريف نذكر:

تعرفها جمعية المحاسبين الأمريكيين على أنها عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وإمداد الوحدات الادارية المعنية بهذه المعلومات. (بوقفة و وآخرون، 2020)

حسب Flamholtz محاسبة الموارد البشرية تمثل تكلفة إختيار وتعيين الأصول البشرية وتنميتها وإدارتها وكذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد داخل المشروع. (قوصيني، 2009)

أما Likert فقد عرفها على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية. (لخشين و مزياني، 2018)

من خلال ماسبق نجد أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى قياس مختلف مصاريف الموارد البشرية عبر الزمن وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية بذلك.

2. مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية وأسباب ظهورها:

تعود جذور محاسبة الموارد البشرية الى ستينات القرن الماضي وقد مرت بمجموعة من المراحل تم تقسيمها استنادا الى طبيعة البحوث السائدة في كل فترة كما يلي: (حداد، محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس، 2020)

1.1 المرحلة الأولى من 1960 الى 1966:

هي مرحلة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية بإستخدام النظريات المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية والإعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية ،وقد كان Roger Hermanson أول من حاول إدخال رأس المال البشري في الميزانية العمومية سنة 1964.

2.2 المرحلة الثانية من 1966 الى 1971:

هي مرحلة الدراسات والبحوث الأكاديمية التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وقد كانت دراسة كل من Brummet, Flamholtz, Pyle سنة 1968 واحدة من أولى الدراسات التي تناولت قياس الموارد البشرية وتم فيها استعمال مصطلح محاسبة الموارد البشرية للمرة الأولى، وفي هذه المرحلة كذلك تم تطبيقها لأول مرة من طرف شركة Barry وذلك في سنة 1966 حيث نشرت الشركة قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

3.2 المرحلة الثالثة من 1971 الى 1976:

تميزت هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية اذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، خلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبة الأمريكية لجنتين للمحاسبة عن الموارد

البشرية كانت الأولى سنة 1971 والثانية سنة 1972 وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية.

كما نجد أيضا: (زكري، 2017)

4.2 المرحلة الرابعة من 1976 الى 1980:

شهدت هذه المرحلة تناقضا في الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بسبب أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان قدم في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة وتتطلب عدد كبير من الشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها إضافة إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عال والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

5.2 المرحلة الخامسة :

هي مرحلة التطوير الحالية التي شهدت الإهتمام الكبير بمحاسبة الموارد البشرية من حيث النظرية والتطبيق وذلك نتيجة لإهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية ويركز هذا الإهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية مما دفع الى الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وكذا زيادة المنافسة بين أمريكا واليابان في مجال الصناعة وإختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية، وعرفت هذه المرحلة تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركات ضخمة على عكس المراحل الأولى التي كان يقتصر فيها التطبيق على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط.

ومن عوامل ظهور محاسبة الموارد البشرية ما يلي: (أيمن عبد الله، نحو اطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية -دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا-، 2015)

-الإهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور ما يعرف بالمحاسبة الاجتماعية؛

-الإهتمام بالتدريب كأحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشري؛

-ظهور ما يسمى بالمهارات العالية؛

-مشكل عدم إكتمال المعلومة المالية ومحدودية القوائم المالية فيما يتعلق بإتخاذ القرار. (لطرش و عطوي، 2020)

3.أهداف محاسبة الموارد البشرية:

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية: (بوحديد، 2016)

1.3 المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها؛

2.3 المساعدة على إستخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفعالية؛

3.3 إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الموارد البشرية وذلك بما تظهره من تكاليف والعائد المتوقع مقابل ذلك؛

4.3 مساعدة الإدارة في توزيع الموارد البشرية على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن وهذا يتطلب تحديد معدل العائد من إستخدام العامل في مختلف المناصب داخل المؤسسة،

5.3 تحديد العائد الذي تحصل عليه المؤسسة من رأس المال البشري وتقييم قرارات الإستثمار فيه وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد لمختلف البدائل ؛

6.3 العمل على إيجاد بعض النسب المالية المتعلقة بالموارد البشرية والتي تفيد في عملية التحليل المالي وإتخاذ القرارات المختلفة فيما يخص الفترة الحالية والمقبلة مثل معدل رأس المال إلى رأس المال البشري وهذا يفيد في تحديد كثافة العمل في المؤسسة ؛

7.3 تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة بينما تتحدد القيمة الخاصة بمبكل الأجور في المؤسسة.

4. مزاي محاسبة الموارد البشرية :

يحقق تطبيق محاسبة الموارد البشرية مجموعة من المزايا كالتالي: (عودة و أبو حطب، 2022)

- 1.4 مساعدة إدارة المؤسسة في الرقابة على أصولها البشرية ؛
- 2.4 مساعدة الإدارة في ترشيد إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛
- 3.4 تساهم في تخطيط تكاليف الحصول على الموارد البشرية وبرامج التدريب ونظام المكافآت وإظهار مواطن الضعف والقوة في الموارد البشرية بالمؤسسة؛
- 4.4 تسجيل تكلفة وقيمة الموارد البشرية بدفاتر المؤسسة؛
- 5.4 زيادة فعالية الإدارة في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد البشرية.

3I القياس المحاسبي للموارد البشرية:

سنتناول في هذا الإطار معايير الإعتراف المحاسبي بالأصول البشرية، نماذج قياس الموارد البشرية ، معوقات محاسبة الموارد البشرية.

1. معايير الإعتراف المحاسبي بالأصول البشرية:

حدد البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية لسنة 1984 الشروط العامة للإعتراف بأي بند من بنود القوائم المالية وهذه الشروط هي كالتالي: (أيمن عبد الله، مدى اهتمام الادارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف - دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم-، 2017)

1.1. التعريف:

يجب أن ينطبق على البند المراد الإعتراف به وإثباته محاسبيا أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية ، وحددت الهيئة عشرة عناصر هي : الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، توزيعات على الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب وأخيرا الخسائر، تقليديا 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.

2.1 القياس:

يجب أن تتوفر في البند قابلية القياس وتستلزم هذه الخاصية توافر ثلاث شروط أساسية :
-أن يكون للبند خاصية ملائمة مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين مصنفا حسب المؤهلات العلمية؛

- أن يتم إختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ماتكون خاصية التكلفة في تاريخ العملية، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية أو القيمة الإقتصادية في صورة للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المنظمة ؛

- إلى جانب القياس المالي يمكن أن يتم القياس على الأساس الكمي مثل العدد والمؤهلات الشخصية والمهنية كما أنه يمكن أن لا يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة بل يمكن أن يتعدد ويكون بذلك أكثر ملائمة.

3.1 الملائمة :

تكون المعلومات ملائمة اذا كانت مؤثرة في إتخاذ القرارات ، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في إتجاه القرار وغياب تلك المعلومات يؤدي إلى عدم الإكتمال وغالبا إلى إتخاذ قرارات خاطئة ولخاصية الملائمة ثلاث خصائص ثانوية هي: تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية ، وأخيرا تكون ذات قيمة عكسية .

لقد أوضحت دراسات تجريبية أن توافر المعلومات عن الأصول أو الموارد البشرية في المنظمة مفيد لإتخاذ القرارات وبدونها تكون قائمة المركز المالي ناقصة.

4.1 الموثوقية:

أي أن المعلومات تكون موضوعية وغير متحيزة لفئة معينة من المستخدمين ، ويرتبط معيار الموثوقية بدرجة تأكد قياس الحدث فكلما إزدادت درجة عدم التأكد كلما إنخفضت الموثوقية وهكذا فان معيار الموثوقية يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبيا .

من خلال ما سبق نجد أن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين التعريف وقابلية القياس والملائمة في التأثير على القرارات ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

2. نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية:

يتطلب تطبيق محاسبة الموارد البشرية قياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية وهناك منهجين لذلك الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة كالتالي: (حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والافصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية - أطروحة دكتوراه، 2014/2015)

1.2 محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة :

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل : التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الإستبدال.

1.1.2 طريقة التكلفة التاريخية :

تبين التكاليف الفعلية التي تدفعها المؤسسة في سبيل الحصول على الموارد البشرية والتي تشمل في الغالب على تكاليف الإستدعاء، الإختيار، التأهيل والتدريب، ومكافأة نهاية ترك الخدمة ، تتم رسملة هذه التكاليف تمهيدا لتوزيعها على العمر

الإنتاجي المتوقع للعاملين وتحديد قسط الإطفاء السنوي الذي يضاف الى مصاريف المدة المحاسبية التي تم استخدام الأصل خلالها مع الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل أو الإستغناء عنه يتم تحميلها على حسابات النتيجة أو زيادة قيمة الأصل للإفصاح عن التكاليف الإضافية ، ومن أجل قياس التكلفة التاريخية للأصول البشرية يجب تبويبها إلى :

- تكلفة الحصول على العاملين : تبين التضحية التي يجب أن تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من يشغل مركزا معيناً وهذه التكاليف قد تكون مباشرة تتكون من تكاليف الإستقطاب ، تكاليف الإختيار، تكاليف التعيين أو غير مباشرة مثل تكاليف الترقية .

- تكلفة التعلم : تشير هذه التضحية الى التكاليف التي يجب أن تتحملها المؤسسة من أجل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة.

بالرغم ما تتميز به هذه الطريقة من سهولة وموضوعية في قياس قيمة الأصول البشرية ومدى تماشيها مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة عن الأصول فقد تعرضت لعدة إنتقادات منها :

-إن التكلفة التاريخية للأصول البشرية لاتعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد أي مجموع المنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الانتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره وتدريبه فقط؛

-لا توضح التغيرات الحاصلة في قيمة الأصول البشرية مع مرور الزمن سواء بالزيادة من خلال ما تكتسبه من قدرات جديدة من معارف وخبرات أو بالنقصان بسبب تقدم السن أو المرض مما يؤدي الى وجود عائد غير سليم لقيمتها الاستثمارية؛

-لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية الى قيم قابلة للمقارنة بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد آخر داخل المؤسسة.

2.1.2 طريقة تكلفة الإحلال أو الإستبدال:

هي التكلفة الافتراضية التي تكون مطلوبة للحصول على موظف جديد ليحل محل الموظف الحالي حيث يتم تقدير قيمة الموظف كتكلفة الإستبدال بموظف جديد ذي قدرة وكفاءة معادلة، ويمكن التمييز بين نوعين من الإحلال:

-الإحلال الوظيفي: هو إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم شرط أن يكون البديل قادراً على تقديم الخدمات الخاصة بهذه الوظيفة.

-الإحلال الشخصي: هو إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

3.1.2 تكلفة الفرصة البديلة :

تمثل مجموعة المنافع المضحية بها في سبيل استخدام المورد البشري إستخداماً بديلاً ، وبعبارة أخرى هي القيمة الضائعة لتخصيصه في وظيفة دون أخرى، تم إقتراح هذا النموذج من طرف Hekimain & Jones في ظل هذا النموذج يتم تقييم المورد البشري من خلال عملية مزايادة تنافسية داخل المؤسسة بحيث يقوم مدراء مراكز الإستثمار بعرض اسعارهم للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة وأعلى مزايد هو من يفوز بالموارد ، وتكاليف الفرصة البديلة لوقت المديرين هي تكاليف

غير مباشرة تتحملها المؤسسات لإستخدام العاملين بها كمديرين أي تكلفة الفرصة البديلة المترتبة عن فقدان الإنتاجية بسبب أن الموظفين يعملون كمديرين .

2.2 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 مستقبلا. هناك عدة أساليب لقياس قيمة الموارد البشرية هي:

1.22 نموذج المكافآت ل Lev & Schwartz:

يعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي حيث قام الباحثان سنة 1971 بإشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال الجمع بين مفهوم رأس المال البشري كما تم تعريفه من طرف خبراء الإقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والإستثمار وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للإستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية.

ولتطبيق هذا النموذج يجب اتباع الخطوات التالية :

- تصنيف العمال الى مجموعات متجانسة وفقا للمهارات أو العمر ؛

- تكوين متوسط الكسب لكل مجموعة؛

- خصم متوسط الدخل بمعدل محدد مسبقا من أجل الحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية في كل مجموعة؛

- تجميع القيمة الحالية للجماعات المختلفة التي تمثل رسملة الأرباح المستقبلية ككل.

تبعا لهذا النموذج فإن قيمة المورد البشري هي القيمة الحالية لمجموع دخله المتأني من استخدامه.

ويعبر عنه بالعلاقة التالية كما يلي :

القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره y سنة = احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب التقاعد أو

الاستقالة $\times$ الايرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i / الخصم المعين للمورد البشري $+1$

يعاني هذا النموذج من عدة محددات تتمثل فيما يلي :

- لا يوحى هذا النموذج بكيفية تسجيل قيمة الموارد البشرية في دفاتر الحسابات؛

- هذا النموذج يأخذ الأجور والمرتبات كأساس لقيمة الموارد البشرية ولكن قيمة الموارد البشرية لا تقتصر فقط على مدى

التكاليف المتعلقة بها فهي تختلف عن الأصول الثابتة التقليدية ولها قيمة أكبر من التكاليف المتكبدة؛

- يتجاهل هذا النموذج احتمال أن الأفراد قد يتم تغيير دورهم الوظيفي ؛

- النموذج يتجاهل إمكانية أن الفرد قد يترك المؤسسة لأسباب أخرى غير الموت أو التقاعد فقيمة النموذج المتوقعة لرأس

المال البشري هي في الواقع مقياس للقيمة المشروطة المتوقعة من رأس المال البشري في حالة أن الشخص سيبقى في المؤسسة

حتى الموت أو التقاعد وهذا الافتراض ليس عمليا.

2.2.2 نموذج الشهرة غير المشتراة أو نموذج Hermanson:

أقام Hermanson نموذجاً هذا على فرضية خصم الأرباح غير العادية للشركة وربط بين التغير في قيمة شهرة المحل وقيمة الموارد البشرية إذ أرجع تحسن الوضع المالي للشركة وتحسن صمعتها بين مثيلاتها إلى قيمة مواردها البشرية ، أي أن زيادة الأرباح عن المستوى العادي لفترات متتالية يعود في الأصل الى تنامي كفاءة تلك الموارد ولا يمكن اعتباره ناجماً عن سبب آخر غير هذا .

ويعتبر بأن ذلك الفارق في مستوى الأرباح غير العادية يجب رسمته لأنه يمثل إسهام تلك الموارد في العملية وهو صورة صادقة عن المنافع الاقتصادية التي كانت كامنّة في العنصر البشري وحققته الشركة وقد وضع لها قانوناً لحسابها :
قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل × تكاليف التكوين للموارد البشرية / قيمة إجمالي الموجودات. (بريجه و مايو، 2021)
يعاني هذا النموذج من العديد من العيوب نوجزها فيما يلي:

- هذا النموذج يحصر الإعتراف بالموارد البشرية في حدود كمية الأرباح الزائدة عن المعتاد ومنه هو يتجاهل الموارد البشرية المطلوبة لتنفيذ العمليات العادية ونتيجة لذلك قيمة الأصول البشرية ستقيم بأقل من قيمتها؛
- النموذج يستخدم الأرباح الفعلية للسنة الأخيرة فقط كأساس لحساب الأصول البشرية وبالتالي فهو يتجاهل توقعات الأرباح المستقبلية التي تعتبر مهمة للقرارات الإدارية؛
- ينسب جميع الأرباح غير العادية إلى دور الموارد البشرية كأصول متجاهلاً دور الأصول المادية التي تكون قد ساهمت هي الأخرى في تحقيق جزء من تلك الأرباح غير العادية ؛
- عدم إمكانية الإعتماد عليه عند اتخاذ قرارات تخطيطية لإعتماده على بيانات تاريخية .

3.2.2 النموذج الإحتمالي لتقييم مكافآت الخدمة ل Flamholtz:

هذا النموذج اقترحه Flamholtz في 1972 بناءً على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين التي أجرت دراسة لقياس قيمة أفرادها فقامت بتحديد قيمة مختلف الوظائف لديها وإحتمال شغل الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، وإستناداً على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها آخذين بعين الاعتبار إحتمال بقائه في المؤسسة من عدمه ، ولتطبيق هذا النموذج يجب اتباع الخطوات التالية :

- تحديد وتعريف مجموعة من المناصب التي قد يشغلها الفرد في المؤسسة ؛
- تحديد مواصفات المناصب المتوقعة لأغراض التقييم؛
- قياس القيم العامة للخدمات؛
- تقدير احتمالات أن كل شخص سوف يشغل أي منصب ممكن في أوقات محددة في المستقبل؛
- تحديد سعر الخصم الذي سيتم تطبيقه.

كما يمكن تحديد قيمة الفرد المتوقعة القابلة للتحقق في الفترة t كما يلي :

قيمة المنصب في الفترة $t \times$ احتمال الحصول على المنصب للفترة t / معدل الخصم.

يعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تعيق تطبيقه وذلك بسبب عدم الدقة في تقدير احتمالات بقاء الفرد في المؤسسة ، إضافة الى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة.

3. مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية :

عند إتخاذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية يواجه المحاسب مجموعة من المشاكل الأساسية الى يجب العمل على حلها والمتمثلة أساسا في : (بوحنانة و غربي، 2015)

1.3. رملة الموارد البشرية :

لا بد من تبويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصروفات وأصول والمعيار الرئيسي للفرقة بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل ، فالتكلفة تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق بعدة سنوات فإنها تعالج كأصل يجب رسملته.

2.3. إستنفاد الموارد البشرية :

بعد رملة الأصول البشرية فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية ويطلق عليها تسمية الإستنفاد بدلا من الإهلاك كما هو الحال في الأصول الملموسة ، والهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هي مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى مقابلة المصروفات بالايادات.

بالنسبة للأصول البشرية لها مدة الخدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المنظمة أو قد تكون مدة خدمتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المنظمة أو فترة محافظته على خبرته في نشاط معين ، أو فترة اتقانه لتكنولوجيا معينة ، وهنا تتمثل المشكلة في قياس النسبة من قيمة الأصل الواجب استنفادها في فترة محاسبية معينة .

4.3. تسوية حسابات أصول الموارد البشرية :

على الرغم من أن الإستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية الى مصرف ، فإنه توجد بعض الظروف التي تؤدي الى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول ومن أمثلة ذلك هو إستبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري ، ويحدث دوران العمل إما اختياريا أو بالإستغناء وفي أي من هذه الحالات فإن الرصيد الغير مستنفذ للأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدثت فيها والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري يتغير نتيجة لعدة عوامل : تدهور الحالة الصحية ، التقاعد المبكر ، التقادم التكنولوجي ، كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري وفي حالة حدوث أي تغير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية قيمته.

4.4. عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية :

من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية للمؤسسة هو احتمالات دوران العمل فالأفراد غير مملوكين من طرفها ومن ثم هناك حالة عدم التأكد حول المدى الزمني للإستفادة من الخدمات البشرية للأفراد ، بالرغم من وجود بعض المنظمات التي تلزم العاملين لديها بعقود مثل النوادي الرياضية حيث يصبح من حقها بيع وشراء أو مبادلة عقود الأفراد .

على ضوء ما ذكر فإن السؤال المحاسبي الذي يطرح هو كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة ؟

5.4. التلاعب في المكاسب :

إحتمال إتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية ذريعة للإدارة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل ، فهناك محاسبون يعتقدون بضرورة تحويل الأصول المعنوية مثل الموارد البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منه نظرا لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية وأن رسملتها ليس إلا نوع من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الإستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة على حدى ففي بعض الظروف قد لا يكون مفيد رسملة بعض تكاليف الأصول البشرية نظرا لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة ولكن هذه الحالات إستثنائية ولا يمكن اعتبارها حالة عامة.

II- النتائج ومناقشتها :

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية حديث بحيث لاتزال الممارسة التطبيقية له محدودة بسبب صعوبة قياس الموارد البشرية وعليه خلصت الدراسة إلى مايلي:

- المورد البشري هو أهم مورد في المؤسسة ومنه يجب العمل على الإستثمار في تدريبه وتعليمه وتكوينه وإظهاره في أصول الميزانية في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية كونه يعتبر أصل ذو منافع مستقبلية؛
- تخضع المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري إلى توفر رأس المال البشري على مجموعة من الشروط المتمثلة في التعريف ، القياس ، الموثوقية والملاءمة؛
- مازالت المعالجة المحاسبية للموارد البشرية تنحصر في إطار حساب الأجور والرواتب حيث تسجل أعباءها على أنها نفقات جارية لاتتم رسملتها لغياب معيار يحدد آلية القياس المنظمة لها؛
- هناك نماذج متعددة لقياس الموارد البشرية منها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد على القيمة إلا أنه لم يتم الإتفاق على نموذج محدد يتم الإعتماد عليه لقياس الموارد البشرية بسبب صعوبة التحكم في المورد البشري وكثرة المتغيرات المتعلقة به وهذا مايؤدي الى نفي الفرضية الثانية القائلة بأنه يعتبر المنهج التاريخي المنهج المتفق عليه لقياس رأس المال البشري؛
- من أبرز الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في قياس رأس المال البشري هي صعوبة قياس المنافع المستقبلية له وأنه ليس لدى المؤسسات حق ملكية قانوني للموارد البشرية لكي تعاملها كأصول؛
- إن عملية قياس قيمة الموارد البشرية وفقا لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة وتطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب؛
- تعتبر نموذج التكلفة التاريخية أكثر النماذج سهولة وموضوعية لأنه يتماشى مع أنظمة المحاسبة الحالية وطرق عرض القوائم المالية؛

- يعتبر المورد البشري كأصل يجب رسملة تكاليفه إذا كانت المنافع المتوقعة منه تتعلق بالمستقبل ، أما إذا تحققت منافعه في المدى القصير فإنه يعتبر تكلفة ويعالج كنفقات جارية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى القائلة بأنه يعتبر المورد البشري تكلفة وأصل في الوقت نفسه؛
- محاسبة الموارد البشرية هي نظام قائم بحد ذاته بحيث توفر المعلومات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية إلى أصحاب القرار في المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

- الإحالات والمراجع:

- 1 أسماء زكري. (2017). محاسبة الموارد البشرية :الاطار النظري وطرق القياس. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية* (22)، الصفحات 107-108.
- 2 رزان عودة، و محمد أبو حطب. (2022). أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تعزيز عمل البلديات دراسة حالة بلدية الفحيص. *المجلة العربية للنشر العلمي* (45)، صفحة 249.
- 3 عبد الحق بوقفة، و وآخرون. (2020). أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية -دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي-. *مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية*، 6(1)، صفحة 29.
- 4 عبلة بوحنانة ، و يسين سي لخضر غربي. (2015). مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية* ، 8(4)، الصفحات 508-509.
- 5 عبير لخشين، و نور الدين مزياي. (2018). أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية -دراسة حالة شركة سونلغاز -وحدة سكيكدة. *مجلة الباحث الاقتصادي*، 6(10)، صفحة 542.
- 6 فاتيح بريجة، و عبد الله مايو. (2021). الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذج. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 8(2)، صفحة 108.
- 7 فريد لطرش، و راضية عطوي. (2020). محاسبة الموارد البشرية: بين ضرورة الاعتراف بالمورد البشري في القوائم المالية واشكالية القياس المحاسبي. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، 20(1)، صفحة 336.
- 8 ليلي بوحديد. (2016). دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية -دراسة حالة -. *مجلة أبعاد اقتصادية*، 6(1)، الصفحات 103-104.
- 9 محمد أبو بكر أيمن عبد الله. (2015). نحو اطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية -دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا-. *مجلة العلوم الاقتصادية*، 16(2)، صفحة 36.
- 10 محمد أبو بكر أيمن عبد الله. (2017). مدى اهتمام الادارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف - دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم-. *Global Journal of Economic and Business*، 3(1)، صفحة 113،115.
- 11 محمد قوصيني. (9 6، 2009). *منتدى الموارد البشرية*. تاريخ الاسترداد 6 12، 2022، من <https://hrdiscussion.com>
- 12 مليكة مدفوني. (2018/2017). الاستثمار في رأس المال البشري لدعم القدرة التنافسية واشكالية تقييمه أطروحة دكتوراه. 43. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة سطيف.

- 13 ميلود وعيل. (2014/2013). المحددات الحديثة للنمو الاقتصادي في الدول العربية وسبل تفعيلها أطروحة دكتوراه. 94-
95. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر العاصمة: جامعة الجزائر 3.
- 14 نيمان هاجر بن طرشة، و سليمان يحياوي. (2021). دور الاستثمار في رأس المال البشري في تنمية البنوك الإسلامية مجموعة البركة المصرفية. مجلة الابتكار والتسويق، 8(1)، صفحة 130.
- 15 نور الهدى حداد. (2015/2014). محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والافصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية - أطروحة دكتوراه. 109-124. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة سطيف 1.
- 16 نور الهدى حداد. (2020). محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس. *corporate governance*, 4(2)، الصفحات 63-64.

قائمة المراجع الأجنبية:

- 1 Aliko Iyere, J., & Stan, A. (2014). Human capital: Definition, Approach and Management Dynamics. *Journal of Business Administration and Education*, 5(1), p. 57.
- 2 Kucharcikova, A. (2011). Human capital – Definitions and Approaches. *Human Resources Management et Ergonomics*, 5(2), p. 61.
- 3 Schultz, T. (1961). Investment in Human Capital. *The American Economic Review*, 1(1), p. 1.