

رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية: المنطلقات الفكرية والتحديات

د. عادل بومجان - جامعة بسكرة - الجزائر.

أ. ربيعة قوادرية - جامعة بسكرة - الجزائر.

**ملخص:**

تعد الموارد البشرية أهم مصدر للتفوق والتميز " فلا توجد ثروة أو قوة ... كثرة الأفراد" ونظرا لما تشكله الموارد البشرية كمصدر أساسي للمزايا التنافسية، ومحددات عوامل النجاح في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة، تم الاهتمام أكثر بمهارات الأفراد، بالمعرفة وإدارتها، وضرورة التأكيد على مكانة أصولها الفكرية سيما رأس مالها البشري، فتزايدت الأبحاث والدراسات التي تناولت مقاربات محاسبة الموارد البشرية تماشيا مع التحولات والتغيرات الجديدة وما أفرزته من تحديات، ومن أهمها ما أكدت أن الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسات و قيمتها الدفترية المحاسبية ترجع أساسا إلى رأس مالها البشري والفكري.

**الكلمات المفتاحية:** رأس المال البشري، أصول فكرية، محاسبة الموارد البشرية.

**Summary:**

Human resources are the most important source of excellence, "there is no wealth or power ... like the individuals" and in view of what human resources constitute as a primary source of competitive advantages, and determinants of success factors in light of the knowledge-based economy, more attention has been paid to the skills of individuals, knowledge and management, and the need to emphasize The status of its intellectual assets, especially its human capital, increased research and studies that dealt with approaches to human resource accounting in line with the new transformations and changes and the challenges that have resulted from them, and the most important of which is what confirmed that the difference between the market value of institutions and their book value of accounting is mainly due to their human and intellectual capital.

**Keywords :** Human capital, Intangible Asset, Human capital accounting.

## مقدمة:

تعددت المداخل البحثية ومقاربات محاسبة الموارد البشرية، تأكيداً على مكانة رأس المال البشري، وأهمية الاستثمار في الموارد البشرية ودورها في إنشاء وخلق القيمة، كمصدر للتفوق بين المؤسسات، وبغض النظر عن مختلف هذه المقاربات سيتم التطرق إلى محاسبة الموارد البشرية ومدى علاقته برأس المال البشري كونها أكدت أكثر أن التميز في الأداء بين المنظمات والمحافظة على تنافسيتها يتعلق أكثر بالأصول الفكرية، وتحديات جديدة في ظل التغيرات الحالية .

### ✓ إشكالية البحث:

يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو الآتي :  
إلى أي مدى تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحديد وإبراز قيمة رأس المال البشري للمؤسسات؟

### ✓ أهمية البحث:

تزايد الاهتمام أكثر بالموارد البشرية وبما تمتلكه من معرفة وكفاءات، مهارات وخبرات، ومواهب؛ والتي تشكل ما يسمى برأس المال البشري وكذا رأس المال الفكري بمكوناته - إلى جانب رأس المال التنظيمي والعلائقي-؛ فهناك العديد من الدراسات التي أكدت على المكانة الكبيرة له، إلا أنه على الرغم من البحوث والدراسات التي عنيت بمحاسبة الموارد البشرية ورأس المال البشري على وجه الخصوص، ورأس المال الفكري عموماً إلا أنه لا يزال لحد الآن لم يتم الوصول إلى نموذج موحد ومتفق عليه ما جعل هذا المجال خصباً لمساهمات العديد من الباحثين والمقاربات التي اهتمت بهذا الموضوع.

### ✓ منهج البحث:

اتبعنا في هذا البحث المنهج الوصفي في معالجة الموضوع، وهذا لتبيان الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية من جهة، وبالأصول الفكرية من جهة أخرى - خصوصاً رأس المال البشري كمحددة أساسية للتفوق و التميز بين المؤسسات-بالإضافة إلى التطرق لمختلف المداخل الفكرية لمحاسبة رأس المال البشري، و أهم التحديات التي تواجهها.

للإجابة عن الإشكالية المطروحة سنتطرق إلى المحاور التالية:

• رأس المال البشري.

- محاسبة الموارد البشرية.
- مداخل محاسبة رأس المال البشري.

### 1. رأس المال البشري: مفاهيم أساسية

لقد كان الاهتمام برأس المال منصباً على رأس المال المادي، وهو الذي يتعلق أساساً بالأصول المادية الملموسة أو المنظورة (Tangible Asset)، وكان الاهتمام العام بالتعليم والخبرات والقدرات التي يتمتع بها الأفراد بمثابة إحدى خصائص قوة العمل، لكن مع ثورة المعرفة في ظل التغيرات، بدأ المختصون يتعاملون مع هذه القدرات باعتبارها "رأس مال" يمكن أن يقاس وينمى، وتتم خسارته إذا ترك الأفراد العمل، كما بدأ الاهتمام بالعلاقات التي يقيمها الأفراد مع الآخرين، من زبائن ومنافسين وموردين وحكومة وغيرهم، باعتبارها من مكونات رأس المال الذي يمكن قياسه، والاهتمام والحفاظ عليه وتطويره، لهذا أصبح مصطلح رأس المال حديثاً كما بين Fitz-enz (2002) يتضمن الأصول الملموسة Tangible Assets، والأصول غير الملموسة (Intangible Assets) كرأس المال الفكري ورأس المال البشري<sup>1</sup>.

لقد شاع مصطلح رأس المال البشري في الستينات، وأصبح يُنظر إليه على أنه مصدر من مصادر المؤسسة الذي يساهم في تحقيق الميزة التنافسية، قبل هذا كانت المصادر الأخرى المتمثلة في (العمل، الأرض، رأس المال) هي مصادر للمزايا النسبية والمتعلقة بعوامل الإنتاج، ومع التطورات الحاصلة تم إضافة متغيرة رابعة وهي المعرفة، والتي تم اعتبارها أهم مصادر عوامل النجاح (FCS) وينظر إليه على أنه كل ما يزيد من إنتاجية العنصر البشري كالمهارات المعرفية والتقنية المكتسبة من خلال العلم والخبرة، فرأس المال البشري على الرغم من دوره الكبير في زيادة إنتاج السلع إلا أنه يختلف عن رأس المال المادي بشكل أساسي كونه غير مادي بطبيعته<sup>2</sup>.

#### 1.1 تعريف رأس المال البشري:

تعددت تعريفات رأس المال البشري على حسب توجهات الباحثين، وقد اتفقوا عموماً على أنه يشكل أحد عناصر رأس المال الفكري، إلى جانب رأس المال الزبوني، الهيكلي والعلائقي. يمكن تعريف رأس المال البشري على أنه "المعرفة والمهارات والقدرات التي اكتسبها الأفراد الذين يثبتون قدراتهم من خلال معدل الإنتاج؛ ومنه فإن رأس المال البشري يتضمن كل القدرات، والمهارات الفطرية والمكتسبة خلال فترة التعليم، والخبرة، والتجارب المكتسبة في

العمل<sup>3</sup>. ويرى (Stewart) أنّ رأس المال البشري "هم الأفراد الذين يملكون المعرفة، والمهارات، والقدرات، والخبرات، والاعتقادات والمواقف؛ ومن بين الإستراتيجيات الملائمة لإدارته هو استقطابه وتدريبه والحفاظ عليه وذلك من أجل تشجيع الإبداع والمرونة<sup>4</sup>. كما تم تعريفه على أنه "المهارات والخبرات التي يكتسبها الأفراد العاملين خلال مدة خدمتهم"<sup>5</sup>. يتضح مما سبق عرضه من تعاريف أن رأس المال البشري لا يمكن فصله عن رأس المال الفكري سيما ارتباطه الوثيق بمعارف و كفاءات الأفراد و سلوكياتهم، واعتباره كقدرة متميزة تتفوق بها المنظمة على المنافسين والتي تتحقق من تكامل المهارات المختلفة و تساهم في زيادة القيمة، كما تم اعتباره بمثابة الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير الخلاق والاستراتيجي المعتمد على الابتكار والتجديد<sup>6</sup>.

## 2.1 أنواع رأس المال البشري:

ينقسم إلى نوعين و هما<sup>7</sup>:

- رأس المال البشري العام: ينتج من التطوير خارج حدود المؤسسة، ومن السهل نقله عبر المؤسسات، وقابل للتحديد بسهولة من مجموعة المعارف التي تنتقل بين المؤسسات، حيث أن الأفراد يستثمرون في تكاليف تطوير هذا النوع من رأس المال البشري؛
- رأس المال الخاص: يكون هذا النوع من رأس المال البشري خاص بالمؤسسة، وهو غالباً ذو قيمة كبيرة لها، ولا يمكن أن ينتقل بسهولة للمنافسين. ويوصف هذا النوع من رأس المال البشري على أنه المعرفة ذات القدرة الطبيعية على منع الدخول إليها، حيث تنشأ هذه القدرة من تعقيد أو ضمنية المعلومات المطلوبة لإحداث الابتكار. وللتمييز بين رأس المال البشري العام والخاص يمكن إبراز ذلك من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين رأس المال البشري الخاص والعام

معايير التمييز	رأس المال البشري الخاص	رأس المال البشري العام
موقع التطوير	- ضمن المؤسسة	- خارج المؤسسة
تكاليف التطوير	- تتحملها المؤسسة	- يتحملها الأفراد
قابلية النقل عبر المؤسسات	- غير قابلة للنقل	- قابلة للنقل

## رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية: المنطلقات الفكرية والتحديات

نوع المعرفة	- معرفة ضمنية	- معرفة ظاهرة
المقاييس المستخدمة	- سنوات الخبرة في المؤسسة - عدد المشاريع الخاصة بالمؤسسة - الحلول المعتمدة على الفريق - إجراءات التشغيل الخاصة بالمؤسسة	- التعلم - سنوات الخبرة في العمل - الخبرة الإدارية

**Source:** Juani Swart, Identifying the Sub-components of intellectual capital: a literature review and development of measures, working paper series, university of bath school of management, United Kingdom, p09.

تحددت ملامح نظرية رأس المال البشري على يد (Schultz, 1961)\*<sup>8</sup>، حيث كان أغلب الاقتصاديون ينتقدون استخدام مفهوم رأس المال البشري معتقدين أنه يعامل البشر كرأس مال مجرد يستخدم لتحقيق ربح المؤسسة؛ إلا أنه وبظهور تلك النظرية جاء التركيز على قدرات الأفراد من خلال اكتشاف دور الخبرة والمهارات المكتسبة بوضعها عاملاً مستقلاً في نمو إنتاجية العمل وهي ما أصبح يعرف برأس المال البشري<sup>9</sup>، وقد بنى (Schultz) مفهومه لرأس المال البشري وفق هذه النظرية على ثلاثة فروض ممثلة فيما يلي:<sup>10</sup>

- ✓ أن النمو الاقتصادي الذي لا يمكن تفسيره بالزيادة في الدخل المادي يرجع أساساً إلى الزيادة في المخزون المتراكم لرأس المال البشري؛
- ✓ يمكن تفسير الاختلاف في الإيرادات وفقاً للاختلاف في مقدار رأس المال البشري المستثمر في الأفراد؛
- ✓ يمكن تحقيق العدالة في الدخل من خلال زيادة رأس المال البشري على رأس المال التقليدي.

\* تيودور ويليام شولتز (Theodore William Schultz)، عالم اقتصادي أمريكي، ساهم طويلاً في التعليم العالي بجامعة شيكاغو، عين رئيس التجمع الاقتصادي الأمريكي عام 1960، ونال جائزة نوبل للاقتصاد عام 1981.

لذا ركز (Schultz) اهتمامه على عملية التعليم باعتبارها استثمارا لازما لتنمية الموارد البشرية ويعد شكلا من أشكال رأس المال طالما أنه يحقق خدمة منتجة ذات قيمة اقتصادية<sup>11</sup>، وقد حدد (Schultz) نوعين من الموارد التي تدخل في التعليم و هي:

✓ الإيرادات الضائعة للفرد، والتي كان يمكنه الحصول عليها لو أنه لم يلتحق بالتعليم؛

✓ الموارد اللازمة لإتمام عملية التعليم ذاتها (كالمدارس، و أجور المدرسين).

أما (Becker, 1964)\*\* فقد اهتم بدراسة الأشكال المختلفة للاستثمار البشري من تعليم وهجرة ورعاية صحية مع تركيز محور أبحاثه على التدريب كأحد أهم جوانب الاستثمار البشري الأكثر فعالية، حيث قسم التدريب إلى تدريب عام وتدريب خاص.

أما (Mincer, 1958) فقام بمحاولة قياس التكلفة والمنفعة الاقتصادية المترتبة عن الاستثمار في التعليم والتدريب، كما قام باستخدام مفهوم رأس المال البشري في بناء نموذج يهدف إلى تفسير الانحرافات في توزيع الإيرادات.

على الرغم من النجاح الذي حققته هذه النظرية إلا أنها كغيرها من النظريات الأخرى لم تخلو من الانتقادات فقد وجهت إليها العديد من الانتقادات ممثلة في:<sup>12</sup>

✓ التصرفات التمييزية التي يصدرها أرباب العمل في السوق، حيث تبين الدراسات الأمريكية الخاصة بالأجور أن هناك فروقات ضخمة بين النساء والرجال على كل مستويات الأجور حتى لو كان للجنسين نفس المستوى التعليمي والتدريبي؛

✓ ظاهرة انقسام سوق الشغل، حيث نجد أن هناك انقساما مثلا بالنسبة للعمر، فالشباب هو أكثر حظا في الاستثمار في مجال التدريب والتعليم مقارنة بالأكبر سنا، حيث لا يمكن للتدريب أن يكون ذا مردود لهم إلا في فترة قصيرة عكس الشباب؛

✓ الخصائص الفردية للأشخاص تلعب دورا هاما في الحصول على عمل مثل تلاؤم العامل مع منصب العمل أو اندماجه في مجموعة من العمال حيث أنه كلما كان الاتصال سهلا كلما كانت العمليات الإنتاجية الجماعية جديدة.

\*\* غاري ستانلي بيكر (G.S.Becker)، عالم اقتصادي أمريكي ، عرف من خلال أبحاثه في مجال التحليل في الاقتصاد الجزئي، ساهم بشكل فعال في نظرية رأس المال البشري و قد حصل على جائزة نوبل للاقتصاد عام 1993.

بالرغم من وجود هذه الانتقادات إلا أنها لم تغير من واقع نجاح هذه النظرية، وأنها ساهمت بشكل فعال في تغيير النظر إلى العنصر البشري من مجرد كون أن الاستثمار في الأفراد هو بمثابة تكاليف تتحملها المؤسسات، إلى اعتبارها موارد وما تشكله من رأس مال بشري تفوق قيمته قيمة رأس المال المادي، كما أكدت هذه النظرية ضرورة الاستثمار فيه من خلال التعليم والتدريب وغيرها من المجالات التي يمكن أن تستخدم لتطوير هذا المورد والاهتمام به للحصول على المعرفة والمهارات اللازمة من أجل تحقيق الأهداف ولمواكبة تغيرات العصر الحالي ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة.

كذلك، فإن المعرفة والمهارات والقدرات يشكلون ثروة حيوية في نمو الاقتصاد خاصة الاقتصاد المعرفي، وهذه الثروة تعرف برأس المال البشري والإنفاق عليه سواء من خلال التعليم أو التدريب إنما هو استثمار وليس تكلفة غاطسة صعبة التحميل، وأن العديد من المقاربات تشير إلى أن القدرة والخبرة البشرية هي مصدر للقيم الأخرى، ويكشف عالم الاقتصاد الجديد القائم على المعرفة أن المادية الرمادية\* - الابتكار - هي أكثر قدرة على إنشاء الثروة في القيمة السوقية.<sup>13</sup>

لتقديم تجربة تطبيقية على تزايد أهمية رأس المال البشري قام (Abramovitz،1993) بدراسة النمو الاقتصادي للولايات المتحدة في القرن التاسع عشر والعشرين، فوجد أن التقدم التكنولوجي متحيزاً بشدة في اتجاه استخدام رأس المال المادي، أما في القرن العشرين فإن هذا التحيز تحول نحو استخدام رأس المال البشري مما ساهم بشكل كبير في نمو الإنتاجية، كما أن مكافآت كل من رأس المال والعمل في ذلك القرن وإن كانت تشمل عناصر من العوائد تعود إلى رأس المال غير الملموس (رأس المال البشري)، فإن عوائد التعليم والتدريب تشكل جزءاً كبيراً من مكاسب العمل والأداء، في حين أن عوائد المعرفة المكتسبة عن طريق البحث والتطوير تشكل أجزاء كبيرة من العوائد على رأس المال. وعلى افتراض أن المعرفة والمهارات، الخبرات هي مكونات رأس المال البشري يمكن أن تكون مصدراً للميزة التنافسية<sup>14</sup>. من أجل إبراز الأهمية الكبيرة والتميزة لرأس المال البشري في المؤسسات يمكن مقارنته مع رأس المال الهيكلي من خلال:<sup>15</sup>

\* قدرة الدماغ البشري على توليد الأفكار الجديدة التي تتحول إلى منتجات جديدة.

✓ رأس المال البشري يتسم ببعدين، الرصيد (Stock) أي قيمة رأس المال المحسوبة أو المقدرة في نهاية السنة أو في وقت معين، والتدفق (Flow) أي القيمة الجديدة لرأس المال البشري المتولدة من صيرورته في عمل أفرادها، أما رأس المال الهيكلي يعبر عنه بالرصيد فقط؛

✓ إن دورة حياة رأس المال البشري هي أطول من دورة حياة المنتج أو العملية أو التكنولوجيا في المؤسسة، ويمكن تفسير ذلك من خلال أن المعرفة والخبرة المكونة لرأس المال البشري تنتقل بين أفراد المؤسسة مما يوفر فرص أفضل من أجل تجديد هذه المعرفة وهذا ما لا يمكن أن يتحقق مع رأس المال الهيكلي؛

✓ إن رأس المال البشري يتزايد بالاستخدام حيث أن المعرفة عند الاستعمال تكون مصدرا لنمو التعلم، أوسع وأعمق أكثر كفاءة وهذا خلاف رأس المال الهيكلي الذي تتقدم معرفته الصريحة المتمثلة في أنظمتها وقواعده وإجراءاته، وهذا يعني أن الوقت يمكن أن يعمل لصالح رأس المال البشري في تراكم المعرفة والخبرة.

مع ذلك فإن رأس المال البشري يظل الشكل الأرقى لرأس مال المؤسسة القائمة على المعرفة وهو أكثر حيوية وقدرة على تجديد نفسه والإبداع والابتكار.

ونظرا للأهمية المتزايدة لرأس المال البشري في ظل اقتصاد المعرفة وخاصة في المؤسسات القائمة على المعرفة تجعل هذه المؤسسات تهتم به وتستثمر فيه من خلال:

✓ **استقطاب أفضل المواهب البشرية:** هذا ما يتطلب أن تكون المؤسسة ذات اتجاهات ايجابية إزاء الذين يأتيون إليها من خارجها، أن تدرك ماذا تحتاج وماذا تختار، أن تكون ذات نظام فعال في عملية الاختيار والاستخدام للقادمين الجدد، أن تكون ذات قدرة عالية على التعلم المتبادل بين القادمين والعاملين السابقين، والأهم أن تكون ذات ثقافة جوهرية تقوم على الاحتفاظ بالعاملين ورعايتهم وكأنهم زبائن لها.

✓ **إغناء رأس المال البشري من خلال التطوير:** ويتم من خلال برامج تحفيز التدريب والتعلم من جهة، والتعلم وتقاسم ونشر المعرفة وتوزيعها داخل المؤسسة من جهة أخرى، بالإضافة إلى ربط الحوافز المادية و المعنوية بالتقييم الدوري لرأس المال البشري.

✓ **المحافظة على أفضل العاملين:** وهذا يتطلب المزيد من برامج التمكين الإداري و مفاهيم و أساليب الإدارة القائمة على الثقة، وإيجاد الارتباط القوي بين رسالة وقيم المؤسسة،

## رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية: المنطلقات الفكرية والتحديات

وقيم الأفراد الشخصية على حد سواء ، وتحول نمط الإدارة من الإدارة الكامنة إلى الإدارة الاستشارية التي تقدم خدمات حل المشكلات وإزالة العقبات للعاملين الذين يمثلون رأس المال البشري في المؤسسة.

ومنه فإن رأس المال البشري من أهم موارد المؤسسات الحديثة لقدرته على تقديم مساهمات على شكل مؤهلات علمية والخبرات والمهارات اللازمة لخلق الإبداع وتحقيق التميز.

و مما سبق يمكن إبراز النقاط الآتية:

✓ رأس المال البشري هو جزء و محددة أساسية لرأس المال الفكري للمؤسسات و الذي يرتبط بالموارد البشرية.  
✓ يتعلق بمهارات ، معارف الافراد ، القدرات و الخبرات التي تمتلكها مجموعة من الافراد.

✓ صعوبة في الاستغناء عنهم و إحلالهم.

✓ يحتاج رأس المال البشري لوقت و مجهودات لبنائه وهو ذو تكلفة عالية .

✓ رأس المال البشري من أهم الميزات التنافسية و التميز بين المؤسسات.

كما أوصت العديد من الدراسات بضرورة الحكم على إدارة المعرفة من خلال القيمة الاستبدالية للمعرفة - إنتاج معرفة جديدة - وندرتها والقدرة على التمييز والتعقيد أو القدرة على الإبداع؛ فيمكن على هذا الأساس التطرق إلى الميزة التنافسية من خلال الأفراد خصوصاً الأعمال التي تعتمد على المعرفة أكثر ، فإن النجاح المتزايد يعتمد على تجسيد الأفراد لمعرفة كيف ، أو الممارسة وتطبيقها ، وهذا يشمل المعرفة والمهارات والقدرات الكامنة للأفراد - هناك من يتطرق إليه من منظور رأس المال البشري - حيث يتفق العديد من الباحثين والخبراء أن نجاح المنظمات يعتمد على تأسيس مجموعة من المنافسات الجوهرية -الإبداعية-، أي مجموعة من المعرفة المتداخلة ضمن المنظمة والتي تميزها عن المنظمات الأخرى المنافسة لها، وتقدم قيمة مقارنة بمنافسيها ، إذ تستطيع المنظمات أن تحقق ميزة تنافسية من خلال أفرادها - يصبح بذلك الفرد في ذاته ميزة تنافسية - إذا ما كانوا يتمتعون بالمعايير والخصائص الآتية<sup>16</sup> :

✓ يجب أن تكون الموارد البشرية ذات قيمة عالية: إن الأفراد هم مصدر الميزة التنافسية، فعندما يحسنوا من كفاءة وفعالية المنظمة، ستزداد القيمة عندما يجد الأفراد طرق مختلفة لتحليل التكاليف ويقدمون منتجاً فريداً من نوعه إلى الزبائن - خلق قيمة للعميل -  
 ✓ أن تكون الموارد نادرة: يكون الأفراد مصدر للميزة التنافسية عندما تكون مهاراتهم ومعرفتهم وقابليتهم ليست متوفرة بصورة متماثلة مع المنافسين.

✓ أن تكون الموارد صعبة التقليد: عندما تكون مهارات وقابليات الأفراد ومساهماته صعبة الاستساخ والتقليد من قبل الآخرين .

✓ أن تكون الموارد منظمة: عندما تكون هناك إمكانية من توحيد واستخدام مواهب الأفراد للعمل في وظائف جديدة، وللهولة الأولى، كما يشير آخرون إلى كونها تكون صعبة الإحلال و الاستبدال .

تجدر الإشارة إلى الأهمية التي يكتسبها الأفراد في ظل الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية ( من منظور مقارنة الموارد ثم إلى المقاربة المبنية على الكفاءات ثم المقاربة المبنية على المعرفة )، والتي تدفع باتجاه الاستثمار في الموارد البشرية التي تعتبر العصب الرئيس للمعرفة وإدارتها؛ كما أوضحت العديد من الدراسات على مدى أهمية مدخل المعرفة في تحقيق القيمة ومن هذه الدراسات، أشار Housel and Bel " أن قيمة المعرفة المضافة (KVA)\* يعتبر أحد مداخل القياس (المتعلقة برأس المال الفكري ) ، إذ يبين العلاقة المباشرة بين المعرفة والقيمة التي توجد بها (تنظيفها أو نشؤها كما أن هناك مقياس العائد على المعرفة (Return on knowledge) كأحد اشتقاقات قيمة المعرفة المضافة، كما بين karmally أن القيمة في الموجودات غير الملموسة تقاس من عدة مستويات كالنمو ، والتجديد والكفاءة والاستقرار، وأن من أكثر مؤشرات النمو قاعدة الزبون فإذا ما اقتفيت أثره وحافظت على الزبائن ، فإن قاعدة معرفة المنظمة ستزداد بشكل تلقائي ، وأنه يجب ألا ينظر إلى الاستثمار في الموجودات غير الملموسة من حيث تأثيرها على الأداء المالي فقط .

كما انه من النماذج التي حاولت قياس رأس المال الفكري : نموذج القيمة السوقية الذي يؤكد على أن المؤسسة و ما تشكل أصولها تكون محسوبة بالقيمة الدفترية ، أما قيمة رأسمالها الفكري فهي تعكس الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة و قيمتها الدفترية<sup>17</sup>، وعلى

\* KVA : Knowledge Value added

الرغم من مساهمة هذا النموذج في إبراز رأس المال الفكري إلا أنه لا يلقى العديد من الانتقادات ، أما نظرية القيمة المضافة للمعرفة ، فقد مكنت المسيرين أن يحلوا أداء الأصول المعرفية و رأس المال الفكري في العمليات الجوهرية من خلال العوائد التي تولدها ، فالقيمة تضاف في كل عملية من عمليات الإنتاج، و بهذا تكون القيمة المضافة للمعرفة هي دالة التغيير الذي يقاس بمقدار المعرفة المطلوبة لإحداث التغيير ، وتكون " في الوقت الحالي الثروة هي نتاج المعرفة ، لأن التنافس بالدرجة الأولى هو تنافس معرفي ، وقد قدم Thomas A. Stewart في كتابه رأس المال الفكري الجديدة للمنظمات\* العديد من المفاهيم المتعلقة به والتي تزامنت مع الاقتصاد المبني على المعرفة، وأكد أن أهم عنصر في المنتجات التي تقدمها المنظمات ، وأهم ما يؤثر في إنتاج هذه المنتجات هو رأس المال الفكري ، والذي يمثل المصفاة والنظام الذي يتم من خلاله النجاح " <sup>18</sup> ، كما يرى أن التطورات والعجائب التكنولوجية هي دليل دامغ على أن الاستثمار في الأصول الفكرية مطلب أساسي لنجاح المنظمات في الوقت الحالي .

يكمّن رأس المال البشري ( أحد مكونات رأس المال الفكري ) في العمال المبدعون ،والذين يستطيعون أداء خدمات جديدة وإنتاج منتج بجودة عالية أو جديدة ، جذب العملاء ، وخلق قيمة للمنتج وللمنظمة وهذا بتوفر مناخ تنظيمي مناسب لزيادة الاستفاداة والعناية برؤوس الأموال البشرية والفكرية ، مما يمكن العاملين بتقديم أفضل أداء ،وكذا زيادة الولاء والانتماء لدى العاملين ،فإدارة رأس المال البشري تزداد كفاءة المنظمة بالإضافة إلى زيادة وتسهيل التعاون ، التنسيق والتحسين المستمر .

وهناك من أشار إلى أهمية الموارد البشرية من منظور المعرفة وكونها من يحقق الأداء التنافسي بين المنظمات حيث صنفها M.H.Zack إلى ثلاثة أنواع <sup>19</sup> :

✓ المعرفة الجوهرية (core knowledge) : وهي النوع أو النطاق الأدنى من المعرفة ، والذي يكون مطلوباً في الصناعة أو الأعمال، وهذا النوع من المعرفة لا يضمن للشركة قابلية بقاء تنافسية طويلة الأمد (competitive viability) ، وهي بمثابة المعرفة الأساسية الخاصة بالصناعة ، لتقوم بدورها كخاصية للدخول إلى الصناعة أو النشاط ( محفوظة لدى الشركات لنفس قطاع النشاط )

✓ المعرفة المتقدمة (Advanced . k) وهي النوع الذي يجعل الشركة تتمتع بقابلية بقاء تنافسياتها ، فمع أن المنظمة تمتلك بشكل عام نفس المستوى والنطاق من المعرفة التي يمتلكها المنافسون (الجوهريّة) ، إلا أنها تختلف عن المنافسين في قدرتها على التميز وكسب ميزة تنافسية منها، هذا يعني أن المنظمة ذات المعرفة المتقدمة تسعى لتحقيق مركز تنافسي في السوق عموماً ، أو التميز في جزء من الأسواق (شريحة سوقية ) من خلال معرفتها المتقدمة .

✓ المعرفة الإبداعية ( Innovation. k) وهي المعرفة التي تمكن المنظمة من أن تقود صناعاتها ومنافسيها ، وتميز نفسها بشكل كبير عنهم ، فهذا النوع من المعرفة يرتبط أكثر بالإبداع لما هو جديد من المعرفة، أي المعارف الجديدة ومصادر قدراتها . و يرى Hansen أن رأس المال الفكري في المنظمة هو بمثابة الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير الخلاق و الاستراتيجي المعتمد على الابتكار و التجديد. فيعد المورد البشري الذي يمتلك المعارف والمهارات و الخبرات في قمة الهرم الاستثماري ضمن هرم الاستثمارات الفكرية للمنظمة ، لأن المعارف و المهارات و الخبرات التي يتمتع بها المورد البشري هي الأساس في تحديد قيمة المكونات الأخرى و الإبداع و الابتكار ما هما إلا نتيجة لقيمة رأس المال البشري ، لذلك فإن الاستثمار في رأس المال البشري ضرورة حتمية، وليس خياراً في حد ذاته للانتقال إلى مجتمع و اقتصاد المعرفة.

و يتضمن رأس المال البشري ثلاثة أبعاد و هي :

✓ القابلية للمنافسة على أساس مهارات العاملين و المعرفة ؛

✓ اتجاهات العاملين : و التي تتأثر بواسطة الحوافز و السلوك و أخلاقيات الأفراد ؛

✓ السرعة في الاستجابة : من خلال القابلية للابداع ، التقليد ، التكيف و التكامل .

كما يرى Pfeffer في دراسته حول دور رأس المال الفكري كمصدر فريد في تعزيز الميزة التنافسية، أن التسيير الفعال لرأس المال الفكري يمكن من بناء أنظمة عمل الأداء العالي، التي تعتمد على آلية الربط بين الأجر و السلوكيات و نتائج الأداء المطلوبة ، فهي تعمل بشكل فعال على الاختيار و الاحتفاظ بالموارد البشرية ذات مستوى الذكاء العالي . ففي دراسة لـ Stewart وجد أن الموارد الفكرية تعد أهم موارد المؤسسة وأن الاستثمار في المقدرة العقلية ، والعمل على تعزيزها و تسييرها بشكل فعال، يحقق الأداء الفكري ( Intellectuel

(Performance) المؤدي إلى التفوق التنافسي . كما أكد Pfeffer على الدور المحوري للرأس المال الفكري في تعزيز أداء المؤسسة وميزتها التنافسية ، وأوضح أيضا Gwan أن القيمة الحقيقية للمؤسسة تكمن في رأسمالها الفكري وقدرة توظيفها المعرفة الكامنة - الضمنية - فيه وتحويلها إلى تطبيقات تحقق الأداء العالي ، بينما أشار "Youndt" إلى أن التسيير الفعال لرأس المال الفكري، وليس لرأس المال المادي يعد محددًا أساسيًا لأداء ونجاعة المؤسسة ، وبالتالي يتطلب الأمر من المؤسسات التي تهدف إلى التفوق التنافسي أن تحسن الاستثمار في موجوداتها الفكرية ، في حين أشار Richard et Beatty إلى أن إنتاجية الموجودات الفكرية تشكل محور عمل المؤسسة وأساس نجاحها، وبالتالي أصبح من الضروري أن تدرك تلك المؤسسات أهمية الموجودات الفكرية كعامل أساسي في تحسين الأداء وحسب Miller أن الموجودات الفكرية الأساسية لدى أي مؤسسة تتمثل في المعرفة والذكاء الذين يؤثران على الأداء الكلي للمؤسسة ، وأن نجاح المؤسسة يعتمد على مدى استثمارها للقدرات العقلية ، وأن القيمة الحقيقية للمؤسسة تتوقف على قدرة التعلم ونقل المعرفة الجديدة، والتشارك فيها، ووضعها حيز التطبيق من أجل ضمان الأداء المتوقع . كما أن التسيير الفعال لرأس المال الفكري يمثل الوجه الجديد لاقتصاد المعرفة ، لدوره الكبير في خلق قيمة للمؤسسة والتي يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها :<sup>20</sup>

تخفيض التكلفة ، تحسين الإنتاجية ، اكتساب موقع تنافسي ممتاز كأن تهدف المؤسسة لاستحواذ حصة سوقية عالية ، أو قيادة الابتكار التكنولوجي، أو تحقيق علامة تجارية ، تراكم الأرباح، وخلق الثروة كنتيجة لتسويق المنتجات والخدمات، وزيادة ولاء العميل الداخلي والخارجي . كما أسهمت نظرية الموارد Ressources Based Theory في التأكيد على الأهمية التي تكتسبها الموارد المعنوية أو اللامادية (R.Immatérielles) ، فهذه النظرية قدمت إسهامات ذات أهمية حول موضوع المعرفة في المؤسسة ، وكذلك أظهرت أن التميز التنافسي للمؤسسات يعتمد أساسا على مواردها المتاحة ، عكس أعمال M.Porter الذي يرى أن هذا التميز يعتمد على التكلفة أو التنوع أو التركيز ، فجاءت هذه النظرية كرد فعل على الكثير من الحالات الفاشلة لعمليات التنوع التي قامت بها مؤسسات كبرى على المستوى الدولي ما بين الستينات والثمانينات ، فعمليات التنوع يمكن تحقيقها إلا في حالة وجود لدى المؤسسة موارد متاحة تمكنها من التأقلم لمختلف المحيطات التنافسية ، فمن بين الموارد التي

يمكن أن تمثل امتيازات تنافسية حسب هذه النظرية الموارد المعنوية التي تكتسي أهمية كبيرة نظرا لقلتها وصعوبة تكوينها ، وتقليدها ، حيث يتم تراكمها تدريجيا عبر إتقان تنفيذ نشاطات معينة عبر خيارات متخذة من الماضي ، فالتعقيد والطبيعة الضمنية ، وخاصة لهذه الموارد تؤدي إلى الحصول على امتياز تنافسي صعب الملاحظة والتقليد على المدى القريب من طرف المؤسسة و " التأكيد على القدرات المتميزة المتواجدة لدى بعض العاملين ، في ضوء امتلاكهم القدرات و الخبرات و المعرفة المتميزة- رأس المال البشري- مما يساهم في تقديم أفكارا جديدة و تحقيق الميزة التنافسية"<sup>21</sup>

و أشار الاقتصادي (J.C Esher) في نظرية رأس المال البشري بقوله "لم يتوصل أحد إلى حد الآن ، على البرهان أن التباينات في الأرباح و قيمة المؤسسات ناجمة عن الاستثمار في رأس المال البشري" وهذا ما أدى بالكثير من الباحثين للاهتمام بقياس العائد من الاستثمار في رأس المال البشري لتفتح بذلك الإسهامات أكثر للاهتمام بموضوع محاسبة الموارد البشرية .

## 2. محاسبة الموارد البشرية

إن اعتبار رأس المال البشري أصلا من أصول المؤسسة، جعل العديد من الباحثين والمفكرين يبحثون في طريقة لقياسه وذلك لمعرفة العوائد التي تحصل عليها المؤسسة من هذا الأصل. وهو ما أدى إلى ظهور محاسبة رأس المال البشري، ويمكن التعبير عنها من باستخدام العديد من المصطلحات كقياس رأس المال البشري، تقييم رأس المال البشري... الخ، ورغم الاختلاف في المسميات إلا أن الهدف واحد وهو قياس مساهمة رأس المال البشري في قيمة المؤسسات برزت العديد من الدراسات التي تدعو إلى رسملة تكاليف الموارد البشرية لتوزيعها على الفترات المتوقع الاستفادة من العناصر البشرية خلالها، كذلك هناك حاجة عن الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، حيث أن المستثمرين لدى اتخاذهم للقرارات الاستثمارية أصبحوا إضافة إلى اهتمامهم بمعرفة ما تمتلكه الشركة من أصول مادية فهم يهتمون أيضا بمعرفة ما تمتلكه الشركة من موارد بشرية لديها الكفاءة والخبرة والقدرة على تحقيق نجاح الشركة<sup>22</sup>.

### 1.2 تعريف محاسبة الموارد البشرية

تعتبر محاسبة رأس المال البشري من أهم الطرق التي تستخدمها المؤسسات لمعرفة مدى مساهمة مواردها البشرية في تحقيق نتائجها و خلق الثروة، ويمكن تعريف محاسبة رأس المال

## رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية: المنطلقات الفكرية والتحديات

البشري بأنها "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها، ومن ثم التعرف على التغييرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات"<sup>23</sup>، كما يمكن تعريفها بأنها "عملية قياس وتسجيل وتحليل التكاليف التي أنفقت من أجل تحصيل وتطوير وتدريب وإحلال الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية، ورصد التغييرات التي تطرأ عليها خلال مدة زمنية من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار بشأن القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية وتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين"<sup>24</sup>.

هناك من يعتبر المعالجة المحاسبية التقليدية لتكاليف الموارد البشرية تقتصر على أنها تكاليف تحمل على الفترة المحاسبية على غرار رسملة تكاليف رأْي المال المادي، "بذلك فإن المعالجة المحاسبية الأكثر صلاحية وفق جمعية المحاسبة الأمريكية ينبغي أن ترسمل تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية التي تحقق منافع و عوائد مستقبلية وان تظهر متى يمكن قياس مثل تلك المنافع"<sup>25</sup>، فعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) محاسبة رأس المال البشري بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات حول الموارد البشرية، وتبليغ هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية"<sup>26</sup>، كما عرفها Flamholtz على أنها وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها، أو تدريبها و تتميتها، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة. كما أن محاسبة الموارد البشرية مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسات من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.

من بين الأسباب التي أدت للاهتمام بمحاسبة رأس المال البشري نجد:<sup>27</sup>

✓ رأس المال البشري يشكل عنصرا هاما ورئيسيا من القيمة السوقية للمؤسسات وما يؤكد ذلك هو الدراسات التي قام بها معهد البحوث والاستشارات عام 2003 عندما وجدوا أن قيمة رأس المال البشري تشكل أكثر من 36 % من مجموع إيرادات المؤسسات  
المعرفية؛

✓ يضيف رأس المال البشري قيمة للمؤسسة؛

✓ يعتبر القياس مراقبة وتقييم لممارسات تسيير الموارد البشرية؛

✓ لا يمكن التسيير بدون إجراء قياس للتأكد من تحقيق الأهداف.

هناك من أشار إلى وجود بعض الأسباب الأخرى التي ساعدت على ظهور محاسبة رأس المال البشري هذه الأسباب تمثلت في: الاهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية، الاهتمام بالتدريب كأحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشري، وظهور ما يسمى بالمهارات العالية<sup>28</sup>.

وقد ظهرت محاسبة رأس المال البشري عبر خمس مراحل حسب ( Flamholtz and al, ) (2002) تتمثل في:<sup>29</sup>

- 1966-1960: اشتقاق المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن رأس المال البشري باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، ومن أهم المصادر البحثية هو فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية؛

- 1967-1970: ظهور الأبحاث الأكاديمية لتطوير نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية، وبالإضافة إلى نماذج قياس قيمة الموارد البشرية، ومن مميزات هذه الفترة هو زيادة البحوث الخاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن رأس المال البشري لكي تصبح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج المؤسسة الذين يحتاجون إلى البيانات المالية عن رأس المال البشري، وشهدت أيضا هذه الفترة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات؛

- 1971-1977: شهدت هذه المرحلة تطور سريع في مجال محاسبة الموارد البشرية، فقد تم نشر العديد من الدراسات الأكاديمية، وامتازت هذه الفترة باستمرار البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية من ناحية التكلفة و القيمة. بالإضافة إلى نشر عدد كبير من البحوث النظرية والتطبيقية بجانب انعقاد عدة حلقات دراسية وبحثية حول هذا الموضوع؛

- 1978-1980: شهدت هذه الفترة تدهور بالاهتمام بالمحاسبة من جانب الأكاديميين ومن قبل المؤسسات (تطبيقيا) ، وهذا لعدة أسباب منها أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية والتي تعتبر أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب باحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها، وبما أن عدد الباحثين الذين يملكون مهارات القيام بهذه

البحوث من قليل، الأمر الذي أدى إلى عدم إقبال المؤسسات على تطبيق محاسبة الموارد البشري نظراً للتكاليف العالية؛

- 1981 إلى وقتنا الراهن: في هذه المرحلة كان هناك اهتمام جديد لكل من النظرية والتطبيق لقياس الموارد البشرية، حيث تم إجراء عدد متزايد من البحوث الجديدة التي تتعلق بتطوير وتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في عدد كبير من المؤسسات.

## 2.2 أهمية محاسبة الموارد البشرية:

من أجل تحديد أهمية تطبيق محاسبة رأس المال البشري يجب معرفة الصعوبات التي سيتم مواجهتها عند تطبيقها، ويمكن تحديد أهم هذه الصعوبات فيما يلي:<sup>30</sup>

- إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، ومن الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي؛

- إن تطبيق محاسبة رأس المال البشري يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في اندثار الأصول المادية، لكن استنفاد قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاد الأفراد، حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضاً الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها؛

- إن العديد من إجراءات محاسبة رأس المال البشري لا تلاقي قبولا تاماً، فمثلاً أن لكل من منهج القيمة ومنهج الكلفة في تقييم رأس المال البشري لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعاً خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح؛

- إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقاً لمحاسبة رأس المال البشري يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وأن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب.

- إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر أن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية خدمة، كما أن الأصول المادية نقل قيمتها الدفترية بمرور الزمن بفعل الاندثار، في حين أن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم؛

- قبل تطبيق رأس المال البشري لأبد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقع الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم والكشوفات الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة رأس المال البشري يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ والنسيان؛

- إن تطبيق محاسبة رأس المال البشري قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بكفاءة طريقة ممكنة؛

- إن تطبيق محاسبة رأس المال البشري يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية، رغم أن الاستجابة قد تكون ايجابية في بعض الحالات، لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذرة في تطبيقها لمحاسبة رأي المال البشري ومراعاة الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأغراض الأساسية وإبراز الايجابيات المتوقعة لكل من المؤسسة والأفراد.

### 3. مداخل محاسبة رأس المال البشري

لقد ظهرت العديد من المداخل التي حاولت إيجاد المقياس المناسب لقياس رأس المال البشري، وقد ركزت النظرة الحديثة على القياس المالي وغير المالي كما يلي:

1.3 المداخل الكمية (القياس المالي): تعبر المقاييس المالية عن قيمة رأس المال

البشري بالأرقام، وينقسم هذا المدخل بدوره إلى مدخلين:

1.1.3 - مدخل قياس تكلفة رأس المال البشري: وفقا لهذا المدخل ظهرت العديد من الطرق

التي حاولت قياس التكاليف المترتبة عن رأس المال البشري، وتتمثل هذه الطرق في:

طريقة التكلفة التاريخية: هي التكاليف الفعلية التي تتحملها المؤسسة نتيجة الحصول

على الموارد البشرية من خلال الاستقطاب والاختيار والتوظيف والتدريب أي الحصول على

الأفراد و تنمية مهاراتهم، باعتبارها نفقات رأسمالية يمكن الاستفادة منها لعدة فترات مما يتعين

إهلاكها على عمر إنتاجي لتلك الأصول، وذلك لتحديد نصيب كل فترة، و تتمثل في:

تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعلم ( التكلفة التفاضلية)، وتكاليف مكافأة ترك الخدمة

كما أنه في حالة الاستغناء عن الأصل قبل تاريخ إهلاكه يعتبر الرصيد المتبقي خسارة.

2.1.3 - مداخل قياس قيمة رأس المال البشري: إن هذه المداخل ركزت على العوائد التي

يمكن أن تحصل عليها المؤسسات من رأس المال البشري، وهي معاكسة للطرق التي تم ذكرها

سابقا، والتي ركزت على التكاليف وأهملت الجوانب الإيجابية لرأس المال البشري المتمثلة في

العوائد، ومن أهم الطرق المستخدمة لقياس قيمة رأس المال البشري نجد:

✓ طريقة رسملة الرواتب والأجور

✓ طريقة العائد على الجهد المبذول (نموذج Watson)

✓ طريقة (worse)

✓ نموذج محدّدات قيمة الفرد

2.3 -المدخل الوصفي (غير المالي): تعبر المقاييس الوصفية عن قيمة رأس المال

البشري التي لا يمكن تحويلها لأموال كتحقيق الأداء، اتجاهات العاملين، دوران العمالة،

الرضا الوظيفي، والالتزام التنظيمي...الخ، لذلك سنحاول إبراز أهم المعايير التي

تعتمدها المؤسسات وتتمثل في:<sup>31</sup>

1.2.3- قياس الرضا الوظيفي: يتم قياس الرضا الوظيفي من خلال كل جانب من جوانب

العمل، وتتمثل في: خصائص الوظيفة، الظروف المحيطة، سياسات المؤسسة، ومن أهم

المقاييس التي تعتمدها المؤسسات لقياس الرضا عند رأس المال البشري مثل: مسوح

الاتجاهات التي تعكس درجة رضا العاملين عن المؤسسة، ووظائفهم ومشرفيهم... الخ. كما يمكن الاعتماد على الالتزام التنظيمي، شكاوي العاملين، التغيب، معدل دوران العمل.. الخ.

**2.2.3- تقييم الأداء:** يمكن أن يتم قياس رأس المال البشري من خلال معرفة قدرته على أداء عمله والتحقق من سلوكه وتصرفاته، ويتطلب هذا المقياس توفير المعلومات الضرورية، واختيار طرق ومؤشرات واضحة للقياس.

**3.2.3- قياس الالتزام التنظيمي:** يعتبر قياس الالتزام التنظيمي من المقاييس الهامة التي تساعد في تقدير مساهمة رأس المال البشري في المؤسسة، حيث تعبر درجات الالتزام التنظيمي عن مدى توافق رأس المال البشري مع المؤسسة، وقيمتها وإستراتيجيتها وممارساتها، ويعاب على هذه الطريقة أنها معقدة لصعوبة قياس الالتزام التنظيمي بصورة دورية، فقد يستلزم الأفراد الالتزام في وظائف دون الأخرى، كما قد يلتزم الأفراد في فترة معينة دون أخرى.

**4.2.3- قياس دافعية العمل:** تتبع الدافعية من داخل الفرد، وتوجهه لسلوك أو تصرف معين نحو تحقيق الأهداف التي يطمح إليها الفرد، أي أنها القوة التي تحرك الفرد لفعل الأشياء لتحقيق هدف أو أهداف معينة، وينتج مستوى معين من الدافعية من طبيعة الحوافز أو الدوافع التي يعيشها الفرد، ووفقا لنظرية التوقع أنّ مستوى دافعية الفرد يتحقق من خلال إدراكه للعلاقة بين جهده المبذول في العمل وبين مستوى أدائه.

#### • 4. الخاتمة:

يكتسي البحث في موضوع محاسبة الموارد البشرية وعلاقته برأس المال البشري أهمية بالغة من حيث التأكيد على مكانة الأصول الفكرية ومدى دورها في تحقيق التفوق في أداء المؤسسات، و كذا خلق القيمة. فمن خلال هذا البحث توصلنا إلى أهم النتائج الآتية:

#### 1.4 الاستنتاجات :

- محاسبة الموارد البشرية تأكيد على عوائد الاستثمار في الموارد البشرية سيما من منظور استراتيجي .
- تكمن قيمة منظمات اليوم في موجوداتها المعرفية ورأسمالها البشري والفكري في ظل تحديات اقتصاد المعرفة .
- تشكل الأصول الفكرية مصدر أساسي للميزة التنافسية والتميز بين المؤسسات.

- ما زالت محاسبة الموارد البشرية تعاني - رغم الدراسات و محاولات التأصيل العلمي المبذولة- من مشاكل أساسية في القياس المحاسبي و تحقيق الموضوعية والموثوقية، وهذا لخصوصية الموارد البشرية، في مقابل الاجتهادات الكبيرة للباحثين الذين يرون أنه من منظور رأس المال البشري قابل للشراء و إلى الامتلاك إلى حد ما .
- منذ التسعينيات، تزايدت قيمة الأصول اللامادية على حساب الأصول المادية في ميزانية المؤسسات دلالة على أهمية رأس المال البشري و الفكري .

## 2 المقترحات:

- على ضوء هذا البحث يمكن أن نقدم المقترحات الآتية :
- ضرورة التوجه نحو شخصنة المكافآت (La personnalisation) لتشكل بذلك المزيد من الاعتراف نحو محاسبة الموارد البشرية.
- العمل على تطوير رأس المال البشري وتثمينه أكثر من خلال التكوين والتحفيز لتحسين مهارات ومعارف الأفراد والمحافظة عليهم.
- الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية على المدى الطويل كتكاليف رأسمالية لا كتكاليف تشغيلية (الاستغلال) ومن ثمة رسملتها.

## قائمة المراجع:

- <sup>1</sup> - ناصر محمد سعود جرادات وآخرون، إدارة المعرفة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1 ، 2011، ص239.
- <sup>2</sup> - سملاي يحضيه، أثر التسيير الإستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات والميزة التنافسية (مدخل الجودة والمعرفة) أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص112.
- <sup>3</sup> - Alexander Marry, Andraw sharpe, human capital and Productivity in British Colombia, CSLS Research report, centre for the study of living standard, university of british, british, 2011, p02.
- <sup>4</sup> -Teresa Torres cornas, Mario Aria -oliva-,E- human Resources management: managing knowledge people, Idea group Publishing, united states of America, 2005, p37.
- <sup>5</sup> -Charlence Rowena van ZYL, intellectual capital and marketing strategy intersect for increased, sustainable competitive advantage, dissertation submitted in fulfillment of the requirements for the degree magister commerce in strategic management, university of Johannesburg , south Africa, 2006, p83.

<sup>6</sup> محمود الروسان و محمود العجلوني. أثر رأس المال الفكري على الإبداع في المصارف الأردنية - دراسة

ميدانية -مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية . م26. ع 2 2010 ص 43

<sup>7</sup> - ولاء محمد عدنان النقي، مشكلات قياس رأس المال الفكري وانعكاساتها على قيمة منشآت الأعمال في سورية "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص28.

<sup>8</sup> - Fida Afiouni , human capital management , what does it really mean , copyright of proceedings of the European conference on intellectual capital is the property of academic conference, L T D, American university Beirut ,Lebanon, p11.

<sup>9</sup> - عدنان داود محمد العادري، هدى زوير مخلف الدعمي، الاقتصاد المعرفي وانعكاساته على التنمية البشرية نظرية وتحليل في دول عربية مختارة، دار جرير، ط1، الأردن، 2010، ص119.

<sup>10</sup> - رابوة حسن، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص66.

<sup>11</sup> - بوزيان عثمان، اقتصاد المعرفة مفاهيم واتجاهات، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 10/09 مارس 2004، ص245.

<sup>12</sup> - مهدي كلو، الخروج من البطالة نحو وضعيات مختلفة، دراسة حالة من عينة الدراسات العليا لمهندس الدولة، شهادة دراسات جامعية تطبيقية، دفعات من 1990 إلى 1993، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص9.

<sup>13</sup> - نجم عبود نجم، إدارة اللاملموسات إدارة مالا يقاس، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2010، ص137.

<sup>14</sup> -Fida Afioni, op.cit, p14.

<sup>15</sup> - نجم عبود نجم، إدارة المعرفة المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، الوراق، ط2، عمان ، الأردن، 2008، ص299.

<sup>16</sup> Russel W. Coff. Human Ressources and management .Dilemmas : coping with hazards on the road to ressource –based theory. Academy of management review.22. No : 2.April.1997.P : 37.

نقلا عن : يوسف حجيم الطائي و مؤيد عبد الحسين الفضل و هاشم فوزي العبادي. إدارة الموارد البشرية.مدخل إستراتيجي متكامل الطبعة الأولى- الوراق للنشر و التوزيع. عمان . 2006. ص69.

17 نجم عبود نجم . مرجع سابق . ص ص(311-316)

<sup>18</sup> سيد محمد جاد الرب . إدارة الموارد الفكرية والمعرفية في منظمات الأعمال العصرية . مطبعة العشري .

مصر . 2006. ص ص : (103-104)

<sup>19</sup> Micheal .H.ZACK :Developing a knowledge strategy .CMR. Vol :41 .No :3. Spring.1999.PP :(123-145)

نقلا عن : نجم عبود نجم . مرجع سابق . ص ص (43-44)

<sup>20</sup> سعد العتري . أثر رأس المال الفكري في أداء المنظمة . مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية . جامعة بغداد العدد: 28. 2001 . ص 155 .

<sup>21</sup> مصطفى رجب علي شعبان . رأس المال الفكري و دوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات

الخليوية جوال . رسالة ماجستير في إدارة الأعمال . الجامعة الإسلامية . غزة . فلسطين . 2011 . ص 2

<sup>22</sup> ثامر عادل الصقر . محاسبة الموارد البشرية : المفهوم و الأهمية ،دراسة عينة من الشركات العراقية في

البصرة . مجلة دراسات البصرة . العراق . السنة الثامنة . العدد 16 . 2013 . ص ص (160-207)

23- وليد ناجي الحيالي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر ، الأردن، 2002، ص290.

<sup>24</sup>- انتصار أحمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 21، العراق، 2012، ص273.

25 رضوان حلوه حنان .بدائل القياس المحاسبي المعاصر - محاسبة الموارد البشرية، محاسبة المسؤولية البيئية الاجتماعية- ط 1 . دار وائل للنشر و التوزيع . عمان الأردن . 2002. ص207

<sup>26</sup>- Mohammed Musa Kirfi, Aminu Abdullahi, Human Capital Accounting: Assessing Possibilities for Domestication of Practice in Nigeria, Journal of Finance and Accounting, Vol 3, No 10, 2012, p 58.

<sup>27</sup>- Michael Armstrong, A Handbook of Human Resource management practice, kogan page, 11<sup>th</sup> edition, London and Philadelphia, 2009, p78.

<sup>28</sup>- أيمن عبد الله محمد أبو بكر، المحاسبة على تكلفة الموارد البشري وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، دراسة حالة جامعة دنقلا- للفترة من 2003 إلى 2008، ص6 على الموقع:

<https://ay83m.files.wordpress.com>

<sup>29</sup>- Flamholtz and al, Human resource accounting: a historical perspective and future implication, Journal of management decision, Emerald, USA, 2002, pp948-951.

<sup>30</sup>- ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، العراق، 2012، ص272-273.

<sup>31</sup>Eric G. flamholtz, **op.cit**, p285