

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

أ. زكري اسماء جامعة محمد خيضر بسكرة

### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية وطرق قياسها. ففي ظل التغيرات البيئية الحاصلة وبروز ما يعرف بالاقتصاد المبني على المعرفة، أصبح لزاماً على المؤسسات تكريس كل مواردها البشرية بما تملكه من معارف وخبرات ومهارات في سبيل مواكبة التطورات ومواجهة التحديات المحلية والعالمية، وذلك من خلال تبني منهج محاسبة الموارد البشرية باعتبارها مجالاً معرفياً يهتم بالعناصر البشرية للمؤسسة وتقدير قيمتها الاقتصادية والمتوقعة، إضافة إلى رصد التغيرات التي تطرأ عليها عبر الزمن من خلال إظهارها في القوائم المالية، أين يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار فيها واعتبار هذه النفقات نفقات رأسمالية تصنف الموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة بالطريقة التي تتيح إمكانية قياسها.

**الكلمات المفتاحية:** الموارد البشرية، المحاسبة، محاسبة الموارد البشرية.

### Résumé

Cette étude vise à identifier le cadre théorique de la comptabilité des ressources humaines et les méthodes de mesure. À la lumière de l'évolution des changements environnementaux et l'émergence de l'économie fondée sur la connaissance, il est devenu impératif pour les entreprises de consacrer toutes ses ressources humaines, y compris les connaissances et l'expérience et les compétences, afin de se tenir au courant les développements et de répondre aux défis locaux et nationaux. En adoptant l'approche de comptabilité des ressources humaines, comme une zone qui fait attention aux éléments humains et évaluer ses valeurs économiques attendue.

En plus de la surveillance des changements en eux au fil du temps grâce à son apparition dans les états financiers. Où est la capitalisation des dépenses d'investissement et les considère comme des dépenses de capitale qui classent les ressources humaines au sein des actifs de l'entreprise de la manière qui permet des les mesurer.

**Mots clés :** Ressources humaines, comptabilité, comptabilité des ressources humaines.

لقد اقتصرت المحاسبة ولسنوات طويلة على معالجة الأصول الثابتة واعتبرتها أساس نجاح المؤسسات دون أن تعرض أي معلومات رقمية عن الاستثمار في الموارد البشرية، وأطلقت على هذا الأخيرة بمصروفات إرادية جارية يجري تحميلها إلى الفترة التي حدثت فيها دون إدراج كاف لهذه المعلومات ضمن الميزانية العمومية، إلى غاية سنة 1965 أين بدأ تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة انطلاقاً من الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان، باعتبارها عناصر تنظيمية على مستوى عال من الخبرة والمعرفة، خاصة وأن المؤسسات المعاصرة أصبحت أكثر اعتماداً على المعلومات والمعرفة من أجل البحث عن الجديد من المنتجات والخدمات والأساليب الواجب استخدامها للوصول الأكفأ والأسرع للعملاء وسبق المنافسين.

وفي الوقت الحالي أصبح تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحظى بأهمية كبرى نظراً لتأثيره على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص والمؤسسة بشكل عام، إضافة إلى مساعدة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين في اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم مؤسسة ما أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة الحالية أو الاستغناء عنها، ناهيك عن تقديم صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة بما يولد الحاجة المتزايدة لإيجاد طرق وأساليب متعددة لقياس مدى الاستثمار في رأس المال البشري.

ومن هنا أتت هذه الدراسة لتسليط الضوء على بعض الأفكار المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية باعتبارها توجهاً نال اهتمام العديد من الباحثين، فما المقصود بمحاسبة الموارد البشرية؟ وما هي طرق قياسها؟

### المحور الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

شهدت بداية حقبة الستينات من القرن العشرين انطلاقة الدعوة إلى ضرورة معالجة الجوانب المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية على يد مجموعة من الباحثين أمثال: Flamholtz، AAALev & Schwartz، Hekiman، Likert،... وغيرهم ممن دعوا إلى اعتبار تلك الموارد بمثابة عنصر مهم وأساسي من موجودات المؤسسة ويتوجب معالجته محاسبياً شأنه شأن جميع الموجودات الأخرى التي تمتلكها المؤسسة.

**أولاً: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية**

مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل في تطورها يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>1</sup>  
**المرحلة الأولى:** تمتد من بداية الستينات حتى 1966، وتمثل بداية وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بالموضوع.

**المرحلة الثانية:** وتمتد من 1966 حتى 1971، وتتميز بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، وكذا تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات محاسبة الموارد البشرية في بعض المؤسسات.

**المرحلة الثالثة:** وتمتد من 1971 حتى 1976، نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان وتم تطبيق العديد من هذه البحوث على أثر المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

**المرحلة الرابعة:** وتمتد من 1976 حتى 1980، شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدد غير قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال المؤسسات على التطبيق، إضافة إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

**المرحلة الخامسة:** وهي مرحلة التطوير الحالية التي شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق لمحاسبة الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية مما شد الاهتمام نحو محاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم محاسبة الموارد البشرية. وقد

شهدت هذه المرحلة تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة على عكس المراحل الأولى التي كان يقتصر فيها التطبيق على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط.

### ثانياً: العوامل المساهمة في استحداث مفهوم محاسبة الموارد البشرية

هناك العديد من الدوافع وراء التفكير في محاسبة الموارد البشرية كأداة لقياس التكاليف المتعلقة بالموارد البشري، نذكر منها:<sup>2</sup>

-الأخذ في الاعتبار عنصر الموارد البشرية بوصفه أحد المكونات الأساسية لشهرة المحل في المؤسسات؛

-الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الحديثة لا سيما الخدمية منها،

-الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بخاصية الدورية في الإنفاق؛

-الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام معلومات محاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات الخاصة بها؛

-رغبة المستخدمين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة الرضا ومعنويات العاملين؛  
-التغيير الذي حدث في أنماط الإدارة والذي يهتم بضرورة المواءمة بين مصلحة الفرد والمؤسسة؛

-النتائج الإيجابية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات عالمية.

من جانب آخر يمكن تحديد أسباب تزايد اهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية في النقاط التالية:<sup>3</sup>

-المورد البشري هو أهم أنواع الأصول المنتجة في المؤسسة وذو تأثير جوهري على الإنتاجية.

-المورد البشري له قيمة سوقية، تبرر بما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1968 عندما استقال ثمانية من كبار المديرين في شركة "Motorola" والتحقوا للعمل بشركة "Future" المنافسة، فانخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار، مقابل ارتفاع القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

-تعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات مهمة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت شركة "Volvo" السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنيه استرليني على الشركة، علما أن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام لمحاسبة الموارد البشرية.

-التطور الكبير الحادث في مجال الاختراعات وفي مجال تكنولوجيا المعلومات واستخداماتها في المؤسسات الصناعية وما صاحبها من أثر كبير على القيم الاقتصادية لتلك المؤسسات.

-ضغوطات المؤثرات البيئية الخارجية من ضغوطات قانونية (القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية حقوق الملكية الفكرية)، النقابات العمالية (من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها)، وتأثير سوق العمل (إذ تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على العمل، وهي ظروف متغيرة بطبيعتها حيث يصعب التحكم فيها من قبل المؤسسة وحدها).

### ثالثا: تعريف محاسبة الموارد البشرية

تتعدد تعاريف محاسبة الموارد البشرية في الكتب والمجلات ومختلف الدراسات المتعلقة بالموضوع غير أنها تأخذ اتجاهين أساسيين إما أنها تركز على قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية أو أنها تتجه نحو عملية الإفصاح عنها في التقارير المالية.

فمن منطلق القياس فقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية في تقريرها الأول عام 1973 محاسبة الموارد البشرية بأنها: عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل تلك البيانات للجهات المعنية، كما عرفت بأنها: مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في ذلك بغرض إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة<sup>4</sup>. وفي ذات الاتجاه عبر المطيري عن محاسبة الموارد البشرية بوصفها: امتداد للمبادئ المحاسبية الهادفة إلى مقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بقيم نقدية، أي المحاسبة عن الأفراد كمورد تنظيمية، تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المؤسسة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية<sup>5</sup>.

فمجموع هذه التعاريف تتمحور حول عملية قياس الموارد البشرية، لما لها من منافع تعود على الفرد والمؤسسة على حد سواء، كونها تحقق الرقابة الفعالة على الأصول البشرية بغرض إعداد التقارير المالية وتحديد العائد المتوقع من الاستثمار في رأس المال البشري، بما يساعد في دعم المزايا التنافسية للمؤسسة ويساهم في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد في التعاون بين المؤسسات.

أما من منظور الإفصاح فيذهب "Brummet" أحد الأوائل الذين كتبوا في الموضوع إلى اعتبارها بأنها: "عملية قياس ديناميكية العنصر الإنساني في المؤسسة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك"<sup>6</sup>. ويتعبّر أكثر دقة هي: "عملية إعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المؤسسة، وتوفير المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها"<sup>7</sup>.

فعلى الرغم من تركيز أنصار هذا الاتجاه على عملية الإفصاح في التقارير المالية إلا أنهم تطرقوا لعملية القياس، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على أن هذه الأخيرة تعد جوهر محاسبة الموارد البشرية. هذا المفهوم الذي يعنى بمختلف العمليات الحسابية الهادفة إلى تقييم الأصول البشرية اعتماداً على كل الأنظمة المتواجدة داخل المؤسسة.

وقد شكلت شركة "Barry" الأمريكية أول تطبيق عملي لمحاسبة الموارد البشرية على أرض الواقع وذلك عام 1966، إذ قامت فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة، أين أدخلت هذه الأخيرة في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط استهلاكها بغية الوصول إلى تقدير سليم للاستثمار في هذه الموارد البشرية<sup>8</sup>.

#### رابعاً: فروع محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمسة فروع أساسية تتمثل في:<sup>9</sup>

#### الفرض الأول:

يعتبر العنصر الـ

شريمورداهاما من موارد المؤسسة إن لم يكن أهما جميعاً، فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتقنية،

الأموال، المعدات، الخامات،

الطرق والأساليب. فإنها أيضاً تجد في وائدمنا العاملين، حيث أن هؤلاء عقادرونعلنا المساهمة في تحقيق هذا الفؤ

سسته وتقدم خدمات متنوعة، الحالية ومستقبلية وذلك قيمة اقتصادية معينة.

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

**الفرض الثاني:** يمكن تطبيق مفهوم "الأصول" على العنصر البشري إذ

يعرف اقتصاديون لأصلب أنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخصاً ووجهة معينة أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمته معينة في حين

يعرفها المحاسبون بأنهم مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية أو يمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية .

ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقول " هيرمانسون " أحد المؤلفين

الأوائل الذين كتبوا في هذا الموضوع سنة 1964 بأن الأصول هي عبارة عن

مورد نادراً قيمتها الحصول عليها عن طريق معاملات تجارية أو ماضية، وقادرة على إعطاء منفعة أو خدمات اقتصادية في

المستقبل . حيث تشمل المعاملات أية عملية أو صفقات أو ظروف وتغير تبعياتها تغيير في وضع الأصول،

كتعيين عدد من الموظفين مثلاً أو تدريب بعضهم أو إنهاء خدمات البعض الآخر .

وبناء على هذا فإن عمل المحاسبون أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري حيث أنه يعطي للمؤسسة منافعة اقتصادية

صادقة ويمكن تقدير قيمته .

**الفرض الثالث:** إن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول

على عدد من خدماتها منافع تستهمل في تحقيق درجة من الفعالية، وبما أنه هذا الخدمات والمنافع اقتصادية بطبيعتها فإنها

ممكن قياسها ووضعها في صور نقدية نظراً لظهورها في الحسابات الختامية حتى وإن حدثت تغييرات في الأصول الإنسانية، وكذلك

عملاً وإحالة للتفكير في عدم اتفاقنا الكشوف المحاسبية تستطيع إظهار ذلك في تكاليف الإحلال .

**الفرض الرابع:**

إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي لإدارة، أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على

قيمة العنصر البشري ارتفاعاً وانخفاضاً أو ثباتاً، فمثلاً تتوقف إنتاجية العاملين ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية

كما ونوعاً ونكاليها، على حسن اختيار الأشخاص لأعمالهم، من حيث القدرات والمهارات المناسبة والرضا وال

ميو لمناخية أخرى .

**الفرض الخامس:**

هناك حاجة لمحاسبة الموارد البشرية، حيث أن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافية موقوتها العنصر البشري

. حيث تستطيع اتخاذ القرارات الملائمة بشأن تنقل الأفراد وتنميتهم وصيانتهم وتوجيه جهودهم، وما دام متاحاً

سبب الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري وقيمتها فإنها تساعد الإدارة على بناء قراراتها

اعلى تحليل واقع التكاليف العائد وأقساط الاستهلاك .

**خامساً: أهداف محاسبة الموارد البشرية**

حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف أساسية لمحاسبة الموارد البشرية تظهر كالاتي:<sup>10</sup>

أ. القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية؛

ب. التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛

ت. النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

فمحاسبة الموارد البشرية تهدف بشكل عام إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالمؤسسة، وتساهم في قياس تكلفة الأصول البشرية بغرض مساعدة الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وتطويرهم وتحفيزهم، كما تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والمتمثلة في الاستخدام الأفضل للعنصر البشري.

إلا أن أهداف محاسبة الموارد البشرية لا تنحصر في ثلاثة أهداف فقط بل يمكن إضافة العديد من الأهداف الأخرى مثل:<sup>11</sup>

أ. توفير معلومات عن كيفية تنظيم استخدام الأصول البشرية للمؤسسة.

ب. المساعدة على إصدار قرارات سليمة للمؤسسة مبنية على معلومات دقيقة عن الأصول البشرية.

ت. إيجاد طرق قياسية يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.

ث. مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية.

ج. وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المؤسسة، وتقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة.

ح. تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المؤسسة سواء كانت طبيعية أو مالية أو بشرية.

خ. توفر معلومات للإدارة عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتمييزها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية.

د. المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتمييزها.

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

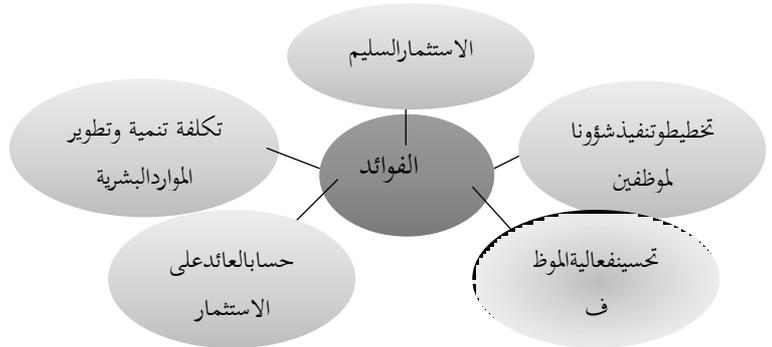
ذ. مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن.

ر. تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.

### سادسا: فوائد محاسبة الموارد البشرية

يمكن تلخيص أهم الفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشكل التالي:

#### الشكل رقم (01): فوائد محاسبة الموارد البشرية



**Source:** Pandurangarao D. & others, A study on human resource accounting: methods and practices in India, *International journal of social science & interdisciplinary research*, Vol. 2, N° 4, April 2013, P101.

يبين الشكل أعلاه الفوائد الرئيسية التي يمكن أن تحققها المؤسسة جراء تبنيها لمنهج

محاسبة الموارد البشرية، والتي يمكن إيضاحها كالاتي:<sup>12</sup>

#### 1. تكلفة تنمية وتطوير الموارد البشرية: محاسبة الموارد البشرية تحدد تكلفة تطوير الموارد

البشرية في مختلف الأعمال التجارية، بما يمكن الإدارة من التأكد من تكلفة دوران العمل أيضا.

#### 2. الاستثمار السليم: إذ يمكن رؤية فيما إذا كانت الأعمال التجارية حققت الاستثمار السليم

في الموارد البشرية من حيث المال أو لا، حيث كلما كان الاستثمار في الزيادة وجب بذل الجهود اللازمة لمراقبته.

**3. تخطيط وتنفيذ شؤون الموظفين:** تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة في تخطيط وتنفيذ شؤون الموظفين، من خلال المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتنقلات، الترقيات، التدريب، التقاعد وتقليص الموارد البشرية.

**4. تحسين فعالية الموظف:** عن طريق معرفة التكلفة المنفقة على الموظفين والعائد المتحقق بواسطتهم من أجل تحفيزهم لزيادة قيمتهم.

**5. حساب العائد على الاستثمار:** يمكن واقعا حسابه فقط في حالة ما إذا كان الاستثمار في الموارد البشرية يعالج محاسبيا، والذي غالبا ما تكون قيمته جيدة كونه يرتبط بالموارد البشري الذي تزداد قيمته بالاستخدام على عكس باقي الأصول الأخرى التي تتقدم باستخدامها.

### المحور الثاني: طرق قياس الموارد البشرية

تعد مسألة قياس الموارد البشرية موضع جدل العديد من الكتاب والمؤلفين بحثا عن الطريقة المناسبة للمعالجة المحاسبية لهذه الموارد، فمنهم من دعا إلى محاسبة الموارد البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة ومنهم من أقر بمحاسبة قيمة الموارد البشرية باعتبارها موردا اقتصاديا يتطلب الأمر استخدامه بكفاءة. حيث يتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الأغراض المقصودة من عملية القياس.

#### أولا: حسب منهج التكلفة

اقترح أصحاب هذا المنهج ثلاثة أساليب أو طرق لقياس تكلفة الموارد البشرية، تعبر الأولى عن التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على هذه الموارد، في حين تعكس الثانية التضحية التي يجب تحملها لاستبدال مورد مملوك أو مستخدم فعلا في المؤسسة. أما الثالثة فتعنى بتقدير قيمة الأصل البشري في قسم معين من أقسام المؤسسة على أساس أعلى سعر يمكن أن يتحملة هذا القسم للاستحواذ على هذا العنصر البشري.

**1. طريقة التكلفة التاريخية (Historical cost method):** وتعرف أيضا باسم التكلفة

الأصلية (Original cost) التي نادى باستخدامها الباحثين "Hekiman & Curtis" سنة

1967 والتي تشمل نوعين من التكلفة:<sup>13</sup>

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

أ. تكلفة الحصول على البشر: تشير إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً، وتنقسم إلى تكاليف مباشرة كتكاليف الاستقطاب، الاختيار والتعيين وتكاليف غير مباشرة كتكاليف الترقية مثلاً.

ب. تكلفة التعلم: تعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة، فهي التكلفة التفاضلية التي تتحملها المؤسسة إلى حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوب لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل. كما يمكن أن تأخذ هي الأخرى شكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة كما هو موضح الشكل (02)، فالرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب وكذا الزمن الذي يقضيه المتدرب تعتبر تكاليف مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب المتمثلة في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين فهي تكاليف غير مباشرة.

فعلى سبيل المثال ترغب شركة الأشغال العمومية في تحديد تكلفة الحياة على مهندس على أساس التكلفة التاريخية، علماً أن التكاليف المرتبطة بالحياة تمثلت في: تكلفة الاختبار 8000 دج، تكلفة التأهيل 30000 دج وتكلفة استلام العمل 3000 دج. فإن تكلفة الحياة على المهندس وفقاً لهذه الطريقة هي:  $41000 = 3000 + 30000 + 8000$  دج<sup>14</sup>.

وتشمل طريقة التكلفة التاريخية رسمة هذه التكاليف تمهيداً لتوزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين وتحديد قسط الإطفاء السنوي الذي يضاف إلى مصاريف المدة المحاسبية التي تم استخدام الأصل خلالها، وإذا حدث أن استبعد أحد هذه الأصول الإنسانية لأي سبب من الأسباب كالعجز عن العمل، الوفاة أو عدم الملائمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الأصل بمثابة خسارة يتم تحميلها على حسابات النتيجة. أما في حالة ما إذا تبين أن للأصل عمراً أطول أو أقصر مما قدر ابتداءً يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء<sup>15</sup>.

إلا أن هذه الطريقة اعتبرها المحاسبون غير كافية كونها تعاني من العديد من النقائص التي فتحت الأبواب للانتقاد فمن أهم الانتقادات التي وجهت لها:<sup>16</sup>

➤ رغم أن هذه الطريقة تأخذ بالتكلفة التاريخية إلا أنها تهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع المتوقعة مستقبلاً.

➤ تخاطب هذه الطريقة بين مفهومين مختلفين للأصول البشرية ، مفهوم تكلفة الموظف ومفهوم قيمته الاقتصادية فتكلفة الموظف لا تصلح دائماً كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية.

2. طريقة التكلفة الاستبدالية (Replacement cost method): تتفق هذه الطريقة مع

سابقتهما فيالنفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الأصول البشرية، لكن تختلف عنها في طريقة احتساب هذه القيمة التي تتم بالأسعار الجارية مقارنة بالأسعار التاريخية كما أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل وتساعد في عملية تخطيط المورد البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف. وقد ظهرت على يد الباحث "Flamholtz" سنة 1971 أين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للعناصر البشرية العاملة في شركة تأمين عام 1969.

ولتبسيط هذهالطريقة نستدل بمثال نفترض من خلاله أن مؤسسة الأشغال العمومية أرادت استبدال مهندس بمهندس آخر له نفس الخبرات مع العلم أن: القيمة الدفترية للمهندس المراد استبداله تقدر ب: 80000 دج والقيمة السوقية للمهندس البديل تبلغ 160000 دج، إضافة إلى أن المؤسسة تدفع 60000 دج في سبيل الحصول على المهندس. وتنتحصل على التكلفة الاستبدالية للمهندس بجمع تكلفة المهندس الدفترية مع مصاريف الحصول على المهندس، أي بإجراء العملية  $80000 + 60000$  فنتحصل على 140000 دج وهو ما يمثل التكلفة الاستبدالية<sup>17</sup>. وتكون المؤسسة في هذه الحالة قد استفادت من الاستبدال، بمرير أن القيمة السوقية تفوق مصاريف الحصول على المهندس.

وهو ما قام به أحد البنوك الأمريكية الكبرى الذي يبلغ مجموع أصوله قرابة 20 بليون دولار عندما طبق نماذج وأساليب محاسبة الموارد البشرية لقياس تكلفة إحلال موظفي الشباك المدربين لحسم النقاش الدائر في مجلس الإدارة حول التكلفة الحقيقية لهؤلاء العاملين<sup>18</sup>.

ومن هنا يتضح لنا التمييز بين نوعين من الإحلال أحدهما يدعى بالإحلال الوظيفي الخاص بإحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، شرط أن يكون البديل قادراً على القيام بالأعباء نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم لهذه الوظيفة. أما النوع

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

الثاني فيعرف بالإحلال الشخصي الذي يقتصر على إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي<sup>19</sup>.

لكن ما يعاب على طريقة التكلفة الاستبدالية:<sup>20</sup>

- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها.
- قد تكون الإدارة غير راغبة في استبدال الأصل بتكلفته الحالية وترغب في استغلاله لأنه يعتبر ذات قيمة أكبر من قيمته التخريدية.
- تتجاهل فكرة الانتماء إلى الجماعة ولا تأخذ في الاعتبار قيمة الموظفين العاملين كفريق عمل متكامل.

### 3. طريقة التكلفة الفرصية (Opportunity cost method):<sup>21</sup> أو كما يطلق عليها

العضبالمزايمة التنافسيةالتي تتضمن تقييم المورد البشري من خلال عملية مناقصة "Bidding" اقترحها كل من "Hekimian & Jones" داخل المؤسسة، حيث يقوم مدراء مراكز الاستثمار في ظل هذه الطريقة بعرض أسعارهم للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما باقي 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 يمثل حالة ضارة بمصالح المؤسسة.
- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعار لهم.
- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفر بالنسبة لها.
- تفاوت قدرات وإمكانات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.

### ثانيا: حسب منهج القيمة

يعد "Likert" أول من دعا إلى تبني هذا المنهج عام 1971 كبديل لمنهج التكلفة، من خلال الأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الأصول البشرية كأساس لتحديد قيمتها الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة، اعتمادا على عدة طرق ونماذج رياضية، تناولتها بالدراسة التحليلية الكثير من المراجع المحاسبية. والتي نوجزها فيما يلي:<sup>22</sup>

## 1. نموذج الشهرة غير المشتراة لهيرمانسون (Hermanson'sunpurchased goodwill model)

تعتبر (goodwill model): أو طريقة المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة، التي تعتمد على القيمة الحالية لتدفق المدفوعات من الأجور في المستقبل ( قيمة التعويضات المعدلة) لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمؤسسة، ويعدل هذا النموذج الأجور المستقبلية المخصومة بمعامل كفاءة لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري، والمتمثل في نسبة العائد على الاستثمار لمؤسسة معينة إلى العائد على الاستثمار لجميع المؤسسات الأخرى في الاقتصاد خلال فترة معينة، ويتم حسابه باستخدام المتوسط المرجح لصافي دخل المؤسسة خلال خمس سنوات وفق الصيغة التالية:

$$ER = \frac{RF_0 + RF_1 + RF_2 + RF_3 + RF_4}{RE_0 + RE_1 + RE_2 + RE_3 + RE_4}$$

15

حيث أن:

ER: نسبة الكفاءة

RF: معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة i

RE: معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في الاقتصاد في السنة i

ويلاحظ أن نسبة الكفاءة أعطت أوزاناً لمكاسب السنوات السابقة، فتعطي السنة الحالية الوزن 5 والسنة التي تسبقها الوزن 4 وهكذا. حيث يستند تبرير هذه النسبة إلى الافتراض بأن الفروقات في ربحية المؤسسة مقارنة بجميع المؤسسات الأخرى تعود إلى الفروقات في أداء الأصول البشرية، لذلك من الضروري أن تعدل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق.

## 2. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية (Lev and Swartz's Present Value of Future Earnings Model)

ويعرف كذلك بالنموذج التعويضي الذي يحدد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

الموظف خلال عمره الإنتاجي بسعر فائدة خاص. وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص عمره  $Y$  هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وتحسب هذه القيمة كما يلي:

TT

$$E(Vy^*) = \sum_{t=y}^T Py(t+1) \sum_{i=0}^{t-y} \frac{li^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث:  $E(Vy^*)$ : هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره  $Y$  سنة  
T: يمثل سن تقاعد الشخص

$Py(t)$ : احتمال موت الشخص، ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لشركة معينة فإن مصطلح "الموت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل: الاستقالة أو التقاعد مثلاً.

$li^*$ : الإيرادات المتوقعة للشخص في الفترة  $i$

$Y$ : معدل خصم معين للشخص

يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المؤسسة، ويبين 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 النموذج لنقد رئيسي تمثل في كونه أهمل إمكانية واحتمال أن يترك الفرد المؤسسة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة أو التقاعد.

### 3. نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتز

(Flamholtz's Stochastic Rewards Valuation Model): وفقاً لهذا النموذج

تقاس قيمة الفرد على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة، حيث يتطلب تطبيقه تتبع حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المؤسسة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المؤسسة.

ومن أجل حساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمؤسسة يجب اتباع الخطوات التالية:

أ. تحديد مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام ووصفها.

ب. تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للمؤسسة.

ت. تقدير مدة خدمة الفرد والنوات المتوقَّع لشخص ما في المؤسسة.

ث. احتمال أن شخصا ما سيُشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة.

ويمكن التعبير عن القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما في المؤسسة بالمعادلة

التالية:

$n \ m$

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \{ \sum_{k=1}^m R_i - P(R_i) \} (1+r)^k$$

حيث:  $E(RV)$ : القيمة الاقتصادية المتوقعة للعنصر البشري.

$R_i$ : هي قيمة العائد المتوقع الحصول عليه من قبل المؤسسة في كل حالة

للخدمات المحتمل تحصيلها من الموارد البشرية.

$P(R_i)$ : احتمال تحقيق المؤسسة العائد  $R$  واحتمال عمل المورد البشري لأداء

خدماته الحالية  $P$  في الوظائف المتوقعة له.

$n$ : مدة خدمة الفرد في الوظيفة.

$r$ : معدل الخصم.

يتمتع هذا النموذج بميزة كبيرة نظرا لأنه سيقدم نتائج ستتستجيب لاحتمالات النوات والترقية المنتبأ بها، وهي عموما مؤشر للوقت الذي ستمتع المؤسسة خلاله بخدمات الفرد ومبلغ هذه الخدمات الفترية على التوالي. ويعتبر هذا النموذج عملي له حدود بسبب عنصر الشخصية في تقدير الاحتمالات وقيمة المكافآت على الخدمات، كما أن النموذج لا يتعامل بوضوح مع التكلفة الفترية (الدورية) للمحافظة على الفرد في المؤسسة لينتج الخدمات المقابلة للمكافآت في المؤسسة، أي يلزم تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت في شكل صافي زيادة المنافع على تكاليف الاحتفاظ بالفرد.

4. نموذج المنافع الصافية المعادلة المخصومة لأوغان ( **Ogan's Discounted** )

( **Equivalent Net Benefits Model** ): الذي يتضمن بشكل صريح مراعاة وجهي

التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في مؤسسة ما، معبرا عن نموذج الصيغة الآتية:

$n \ L-T$

$$K_{kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t(1+r)^k}^1 (V_{aj})$$

حيث: L: انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد في المؤسسة.

i: سلسلة وجود العامل في العمل.

r: معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة).

V<sub>aj</sub>: المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية.

t: جزء من الفترة الزمنية من 1 إلى L، وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم

بالنسبة إليها المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تحدث بعد t.

K<sub>kj</sub>: القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في مؤسسة خدمية مهنية ما.

وتظهر ميزة استخدام هذا النموذج في مؤسسات أو مجموعات من الناس ممن تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو تكون قابلة للتنبؤ، مثل حالة موظفي البيع، الخبراء، مؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية وحالات أخرى، حيث يعتمد تحديد العوائد فيها على بيانات للوقت الذي يقضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء. ثم إن استخدامه سيوجد مشكلات جدية في حالات عديدة يصبح فيها من الصعب قياس نسبة منافع المؤسسة إلى أفراد معينين إذا لم يكن تحديدها وقياسها كمياً مستحيلاً، هذا بالإضافة إلى أن النموذج لن يتضمن أي تمييز واضح لأهمية التفاعل بين الأفراد في شكل مجموعة أو أداء المؤسسة ككل.

إضافة إلى الطرق النقدية آفة الذكر، هناك أيضاً طرق غير نقدية تستخدم في هذا المجال مشتقة أساساً من نموذج "Likert" للمتغيرات المؤثرة في فعالية المورد البشري في مؤسسة معينة، والمتمثلة في ثلاث متغيرات أساسية بغرض تمثيل القدرة الإنتاجية للتنظيم البشري في المؤسسة وهي: المتغيرات السببية التي تكون مستقلة لكنها خاضعة لسيطرة الإدارة، المتغيرات المتداخلة التي تعكس الحالة الداخلية للمؤسسة وأعضائها، بالإضافة إلى المتغيرات النهائية كمتغيرات تابعة تعكس النتائج المحققة بواسطة المؤسسة كالإنتاجية، التكاليف، درجة النمو وسعر الأسهم في السوق والأرباح.

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية عرض الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية من خلال التطرق للمراحل الخمس التي مر بها هذا المفهوم منذ نشأته إلى غاية ظهوره الحالي في ظل وجود العوامل المساهمة في ذلك والأخذ بعين الاعتبار الفروض التي قام عليها مفهوم محاسبة الموارد البشرية، هذا الأخير الذي عرف وجهتي نظر تعلقت الأولى بعملية قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية في حين اتجهت الثانية نحو التركيز على عملية الإفصاح في القوائم المالية وما تحققة من فوائد جمة للفرد وللمؤسسة ككل. كذلك حاولنا سرد مختلف الطرق المستخدمة في قياس الموارد البشرية والتي تباينت من طرق وأساليب مرتبطة بالتكلفة معروفة لدى أغلب الباحثين في المجال تعرف بالتكلفة التاريخية، الاستبدالية والفرصية إلى أخرى ذات العلاقة بالقيمة حددت بأربع نماذج أساسية تمثلت في نموذج الشهرة غير المشتراة، القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية، تقييم المكافآت المستقلة والمنافع الصافية المعادلة المخصوصة، التي تعد بمثابة بدائل أمام المؤسسة وعليها اختيار الطريقة المناسبة التي تتلاءم وظروفها الداخلية والخارجية.

غير أن المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية لا تزال هي السائدة والمقبولة عموما في التطبيق العملي، فنفقات الموارد البشرية تعتبر مصروفات تقفل في قائمة دخل الدورة ولا يتم رسملتها وإظهارها كأصل في قائمة المركز المالي، رغم تحقيقها لشروط الاعتراف بها كأصل نظرا لوجود العديد من التحديات والعقبات التي تحول دون قدرة المحاسبين على قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية، والتي نذكر منها:<sup>23</sup>

• إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة للاستنفاد 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 قدراتهم بمرور 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 وأيضا الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها.

## محاسبة الموارد البشرية: الإطار النظري وطرق القياس

- إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاما، فمثلا أن لكل من منهج التكلفة ومنهج القيمة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا 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 وفقا لمحاسبة الموارد البشرية 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 الخدمة كما أن الأصول المادية تقل قيمته الدفترية بمرور الزمن بفعل الاندثار في حين أن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم.
- قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا بد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقعة الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم والكشوفات الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد على الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك بصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ والنسيان.
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هي السعي لاستغلاله بأكفاً طريقة ممكنة.
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك قد يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود أفعال سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن

يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية، رغم أن الاستجابة قد تكون إيجابية في بعض الحالات، لذلك يجب أن تكون الشركة حذرة في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعاة الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأغراض الأساسية وإبراز الإيجابيات المتوقعة لكل من الشركة والأفراد.

### الهوامش

1. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية: دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، المجلد 08، العدد 12، 2013، ص 173.
2. خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 02، جامعة البحرين، ديسمبر 2014، ص 87.
3. حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت: المبررات، المبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010، ص 19.
4. خالد محمد المدهون، مرجع سابق، ص 84.
5. حمد فهد ديسان المطيري، مرجع سابق، ص 16.
6. مصطفى بن نوي ومحمد عجيلة، أهمية العنصر البشري في المؤسسة الاقتصادية وسبل تطويره: منظور محاسبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 07، المركز الجامعي غرداية، 2009، ص 310.
7. 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، المجلد 02، العدد 03، جامعة عمر المختار، ليبيا، جوان 2013، ص 18.
8. دوخي مقدم يمينة، محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها، مجلة مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، العدد 01، جامعة الجزائر، 2012، ص 159.
9. طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سابق، ص 21- 22.

10. مصطفى بن نوي ومحمد عجيلة، مرجع سابق، ص312.
11. خالد محمد المدهون، مرجع سابق، ص86.
12. Pandurangarao D. & others, A study on human resource accounting: methods and practices in India, *International journal of social science & interdisciplinary research*, Vol. 2, N° 4, April 2013, P101.
13. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 01، 2002، ص155.
14. دوخي مقدم يمينة، مرجع سابق، ص163.
15. المرجع نفسه، ص163.
16. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص103.
17. دوخي مقدم عبيرات، مرجع سابق، ص164.
18. رشا حمادة، مرجع سابق، ص147.
19. المرجع نفسه، ص156.
20. فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص107.
21. كمال حسن جمعة، محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، ص11.
22. فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص110 - 123.

ثامر عادل الصقر، مرجع