

محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس

نور الهدى حداد^a *

^a.nouelhouda.haddad@univ-oeb.dz، جامعة أم البواقي، الجزائر.

Received date: 13/ 08/2020, Accepted date: 27/09/2020, online publication date: 31/ 12/2020

الملخص

جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية التي تقوم على مبدأ اعتبار المورد البشري أصولاً يجب قياسها والإفصاح عنها، إذ لا تقدم المحاسبة التقليدية أية إفصاحات بخصوص قيمتها ضمن القوائم المالية، رغم تزايد أهمية المورد البشري الذي أصبح يعدّ من أهم الأصول في المؤسسة. ومن خلال عرضنا لأهمية محاسبة الموارد البشرية ولمختلف النماذج المقترحة للقياس والإفصاح عنها وأهم المشاكل التي المرتبطة بها؛ توصلنا إلى أنه رغم الصعوبات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية والمتعلقة أساساً بالقياس المحاسبي، إلا أنه من الضرورة تأصيل ممارستها وتطبيقها خاصة في المؤسسات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير. هذا ما يستدعي استمرار البحوث في هذا المجال بغية الوصول إلى ترسيخ قواعدها أكثر فأكثر مما يخف من مشاكلها. كما توصلنا إلى أنه بصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعدّ في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

الكلمات الدالة: الموارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، الأصول.

تصنيفات (JEL): M41، E24

1. المقدمة

يشكل العنصر البشري الثروة التي لا تقنى بالنسبة للمؤسسات، كونه مصدر الإبداع والنمو في كثير من المؤسسات، إذ لا يمكن لهذه الأخيرة مواكبة التطور إلا بمواردها البشرية الفاعلة التي تعبّر بدورها عن الثروة الأساسية في أي مؤسسة إنتاجية كانت أم خدمية، فهي عنصر الإنتاج الرئيسي والأهم، والذي تغطي أهميته على غيره من عناصر الإنتاج.

كذلك فإن المؤسسات العاملة في الاقتصاد المعرفي تنتظر إلى العاملين بمنظور مغاير لما هو مألوف في الاقتصاد التقليدي، فالعمال هم محط الانشغال الأكبر؛ كونهم ينتجون الأفكار التي تحقق أهداف المؤسسة، وتتهيء لها فرص الانطلاق والنجاح، أو تسبب مشكلات ينتج عنها احتمالات الفشل والخسائر؛ ونظرا لتزايد أهمية الموارد البشرية، فقد دعت الحاجة إلى التفكير في تغيير المنهج المُتَّبَع في المحاسبة عن تكاليفها لتوفير المعلومات الملائمة عنها، إذ لا تقدم المحاسبة التقليدية أية إفصاحات بخصوص قيمتها ضمن القوائم المالية. بسبب هذا النقص في المعلومات المالية ظهرت محاسبة الموارد البشرية، لحل مشكلة التقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية؛ فأصبحت عملية الاعتراف وقياس الموارد البشرية معروفة باسم "محاسبة الموارد البشرية"؛ وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المؤسسة لجذب الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتميئتها، ورسملة هذه التكاليف، وتقديم إفصاحات بخصوصها ضمن القوائم المالية؛ وذلك نظرا للحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية، إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة.

مشكلة الدراسة:

في السنوات الأخيرة أخذت المنظمات المحاسبية الدولية والمؤسسات الناشطة في مجال المعرفة، تطالب بتقديم تقارير عن التوظيف وعن التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية وقيمتها لدى المؤسسة؛ وفي خضم هذه التطورات تأتي هذه الدراسة كمحاولة للإجابة عن التساؤل التالي:

كيف يمكن قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسات والإفصاح عن ذلك محاسبيا؟

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية هذه الدراسة في كون الموارد البشرية تحتل مركزا مهما على الصعيد الاقتصادي، مما أصبح يستدعي ضرورة أن تحظى بنفس الأهمية محاسبيا حتى يكون بالإمكان تقديم معلومات حولها تفيد مختلف متخذي القرارات.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة في تبين أساليب القياس والإفصاح المحاسبين التي جاءت بها محاسبة الموارد البشرية وتسلط الضوء على الصعوبات التي تواجه هذه الأخيرة وآفاقها المستقبلية، ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

- نشأة محاسبة الموارد البشرية وأهميتها؛
- القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية؛
- مشاكل محاسبة الموارد البشرية وآفاقها المستقبلية.

2. نشأة محاسبة الموارد البشرية

تعد محاسبة الموارد البشرية فرعا مهما من فروع المحاسبة المالية، حيث تدخل في نطاق المحاسبة الاجتماعية إلى جانب كل من المحاسبة البيئية والأخلاقية. ترجع جذور محاسبة الموارد البشرية إلى ستينات

القرن العشرين، وقد مرت خلال تطورها بعدة مراحل تم تقسيمها استناداً إلى طبيعة البحوث والدراسات السائدة في كل فترة، ونلخص هذه المراحل في الآتي:

1.2. المرحلة الأولى (1960-1966)

هي مرحلة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية، وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية؛ وقد كان Roger Hermanson أول من حاول إدخال رأس المال البشري في الميزانية العمومية سنة 1964م (yahaya,2002, p.186).

2.2. المرحلة الثانية (1966-1971)

هي مرحلة الدراسات والبحوث الأكاديمية التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية (Namazi & Jamei, 2011)، وأهمها ما كان في جامعة ميتشغان والتي كان يقودها كل من عالم النفس التنظيمي Renesis lekert، وعضو هيئة التدريس Lee Brummet R، ومرشح الدكتوراه William C. Pyle وFlamholtz Eric؛ حيث عمل الفريق على مجموعة من مشاريع البحث لتطوير مفاهيم وأساليب محاسبة الموارد البشرية، وقد كانت أولى نتائج هذا البحث مقالة لكل من Brummet و Flamholtz و Pyle سنة 1968، وهي تمثل واحدة من أولى الدراسات التي تناولت قياس الموارد البشرية، وتم فيها استعمال مصطلح "محاسبة الموارد البشرية" للمرة الأولى (Bullen & Eyler, 2010, p.2). وفي هذه المرحلة كذلك تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية لأول مرة من طرف شركة "Barry" بولاية أوهايو الأمريكية وذلك في سنة 1966 (الحيالي، دت، ص. 192)؛ حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

3.2. المرحلة الثالثة (1971-1976)

تميزت هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية، إذ نُشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان؛ وخلال هذه المرحلة كوّنت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لجنيتين للمحاسبة عن الموارد البشرية كانت الأولى سنة 1971 والثانية سنة 1972 (Flamholtz et al., 2002, p.949)، وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان "تطور المحاسبة عن الموارد البشرية".

4.2. المرحلة الرابعة (1976-1980)

شهدت هذه المرحلة تناقصاً في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية؛ ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان، قد تمّت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة كما تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها (Flamholtz et al., 2002, p.950).

5.2. المرحلة الخامسة (1980-2001)

شهدت هذه المرحلة بداية بحثٍ جديٍّ للاهتمام بكلٍّ من النظرية والتطبيق في محاسبة الموارد البشرية، وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الأمريكية خاصة بموضوع زيادة الإنتاجية ودور العنصر البشري في ذلك، مما شدّ الاهتمام نحو محاسبة الموارد البشرية؛ وقد شهدت هذه المرحلة تطبيقها في مؤسسات

ضخمة بعكس الحال في المراحل الأولى؛ فقد قام أحد البنوك الأمريكية والذي تفوق أصوله عشرين بليون دولار أمريكي (Flamholtz et al., 2002, p.151) بتطبيقها لتحديد تكلفة استبدال أمناء الصناديق وإدارة المتبرين.

6.2. المرحلة السادسة (منذ 2001 - إلى الوقت الحالي)

تمتد هذه المرحلة من 2001 وحتى الوقت الحالي، إذ أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة المتطلبات التكنولوجية الحديثة، وبعثت أصبحت مهارات الموارد البشرية من المحددات الأساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح والميزة التنافسية، لذلك فقد احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في الفكر المحاسبي خلال هذه المرحلة.

3. أهمية محاسبة الموارد البشرية

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات في الاقتصاديات الحديثة التي يُعتَبَر المورد البشري ركيزة أساسية فيها، بالإضافة إلى ضرورتها لمستخدمي التقارير المالية؛ وتتجلى هذه الأهمية من خلال ما يلي (الشعباني وآخرون، 2007، ص. 172):

- تحاول محاسبة الموارد البشرية قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية في حين أن المحاسبة التقليدية تعامل الموارد البشرية كمصروف للفترة وتحمله للدخل الخاص بها، مما يؤدي إلى تشويه قياس الدخل؛
- بعدم الاعتراف بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية، فإن قاعدة الاستثمار ستُقيّم بأقل من قيمتها وهذا يشوه العائد على الاستثمار ومقاييس معدل العائد؛
- محاسبة الموارد البشرية تساعد في عملية صنع القرار، وهذا ما بينته مجموعة من الدراسات قام بها كل من Elias (1972)، Ackland (1976)، Hendricks (1976)، Schwan (1976)، فمعلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تؤثر على عملية صنع القرارات لدى المستثمرين، وعملية تقييمهم للشركة (Johanson et al., 1999). ومن هذا المنطلق كذلك سعى Flamholtz (1976) لاختبار ما إذا كانت بيانات محاسبة الموارد البشرية تؤدي إلى حدوث أي فروق في عملية تخصيص القرارات الداخلية؛ وقد أشارت النتائج إلى أن القرارات أُتخذت بشكل مختلف عند استخدامها (Rowbottom, 1998, 52)؛
- توفر محاسبة الموارد البشرية إطارا لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تُدار بأكبر عقلانية اقتصادية؛
- محاسبة الموارد البشرية تساعد في قرارات تسريح الموظفين؛ فقد بينت دراسة Ogan (1988)، أن بيانات محاسبة الموارد البشرية قد شكلت فرقا في قرارات تسريح الموظفين مما أدى إلى زيادة الثقة بشأن تلك القرارات (Rowbottom, 2011, p. 4)؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية؛
- حسب العديد من الباحثين فإن نقص المعلومات حول الموارد البشرية يؤدي إلى عدم اليقين بشأن قيمة المؤسسة، ولا سيما في الصناعات كثيفة العمالة.

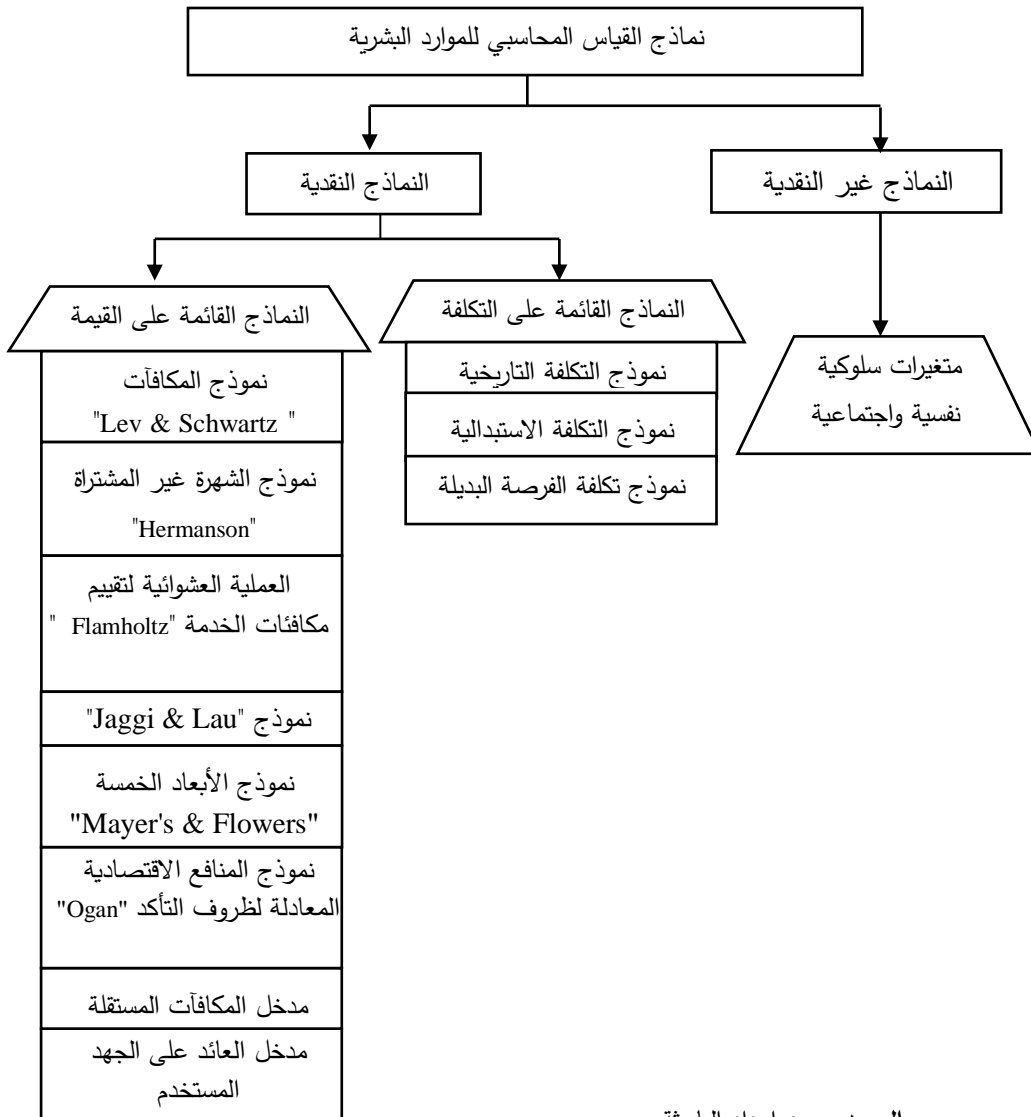
محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس

وبالتالي يمكننا القول أن لمحاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة في صناعة القرارات؛ إلا أن النقطة الأكثر جدلا فيها، هي عملية القياس التي على أساسها يتم الإفصاح عن الموارد البشرية، وسنتطرق في العنصر الموالي إلى ما جاءت به محاسبة الموارد البشرية بخصوص القياس والإفصاح المحاسبيين عن الموارد البشرية.

4. القياس المحاسبي للموارد البشرية

إن قياس الموارد البشرية ليس واضحا وقويا مثل قياس الأصول الملموسة، فهناك الكثير من المتغيرات التي ينطوي عليها، وبما أن "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، فإذا كنا غير قادرين على قياس القيمة الحقيقية للموارد البشرية للمؤسسة، فلا يمكننا التقدم فيما يخص القياس الكمي لإمكاناتها الحقيقية (Weatherly, 2003, p. 4). وفيما يلي ندرج شكلا لأهم نماذج القياس التي سنتطرق لها.

شكل 1: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

1.4. نماذج القياس المعتمدة على التكلفة

إن تكلفة الموارد البشرية يُقصد بها التكلفة التي تتحملها المؤسسة للحصول على الأفراد أو استبدالهم أو تدريبهم وتطويرهم (العنزي & العابدي، 2011، ص. 7). وفيما يلي ندرج نماذج القياس القائمة على التكلفة.

1.1.4. نموذج التكلفة التاريخية (تكلفة الإقضاء)

قد تم تطوير هذه الطريقة من قبل Flamholtz و Pyle و Brummet سنة 1969 ؛ ولقد طُبِّقت في شركة R. G. Barry، بالإضافة إلى كل من شركة G.T.E. و General Motors (Ogan, 1976, p. 195). حيث يرى هذا المدخل أن التكلفة اللازمة للحصول على الموارد البشرية وتعيينها هي التي تحدد قيمتها. ويتم تقسيم تكاليف الموارد البشرية إلى قسمين، الأول يُعامل معه كمصروفات جارية كالرواتب والأجور وما شابهها، والثاني يُعامل معه كمصروفات رأسمالية تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية؛ حيث تتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، أما الجزء غير المستنفذ فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة الأصلية ويظهر في قائمة المركز المالي.

2.1.4. نموذج التكلفة الاستبدالية

تشمل تكاليف الاستبدال أو الإحلال كلا من تكاليف التسريح، ومتوسط تكاليف التوظيف والتعيين وتدريب الموظفين لملء الوظائف الشاغرة، فضلا عن خسائر أو تكلفة الفرصة البديلة المتكبدة خلال الفترة التي تظل فيها الوظائف شاغرة. حيث يتم التمييز هنا بين نوعين من تكاليف الإحلال هما تكلفة الإحلال الشخصي وتكلفة الإحلال الوظيفي؛ فالأولى تُعرّف بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال فرد بدلا من فرد آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الفرد الحالي" (Jothi & Parameswaran, 2005, p. 873). أما الثانية، فيقصد بها "التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة فيها، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة" (العنزي & العابدي، 2011، ص. 7). ويعد Flamholtz (1974) من الرواد الداعين إلى الأخذ بهذا النموذج؛ وهو يضم هذا نماذج القياس التالية:

أ. نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية لرأس المال البشري: يقوم على أساس تحديد التكلفة الإحلالية الوظيفية

لرأس المال البشري العامل في وظيفة ما والتي يمكن قياسها على النحو التالي: $P = Ki$.

حيث أن Ki هي تكلفة الحصول + تكلفة التعلم + تكلفة ترك العمل في الوظيفة i .

ب. نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية الشريطية لرأس المال البشري: يقوم على أساس التكلفة الإحلالية

الوظيفية الشريطية لرأس المال البشري التي تحدد بالتكلفة المتوقعة تحملها في حال إحلالها بآخرين متجاهلين أثر

$$c = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{i=1}^{m-1} K * P(K_i) \right] : (19 \text{ ص. } 2009, \text{ الغبان})$$

حيث أن $P(Ki)$: احتمال شغل المورد البشري لمركز وظيفي في الوظيفة i .

$m-1, 1, 2, 3, \dots$: المراكز الوظيفية التي شغلها رأس المال البشري في الوظيفة i .

N : 1، 2، 3،...؛ الفترات الزمنية التي قضاها رأس المال البشري في الوظيفة خلال الفترة t.

ج. نموذج التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة لرأس المال البشري: يقوم على مفهوم التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة والتي تتحدد بالتكلفة الخاصة بإحلال رأس المال البشري محل آخر عند نقطة زمنية معينة، مع الأخذ بالاعتبار معدل الدوران الخاص به في الوحدة، كما توضحه المعادلة التالية (الغبان، 2009، ص.

$$R = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{i=1}^m K_i * P(K_i) \right] \quad (19)$$

حيث: m: 1، 2، 3... المراكز الوظيفية التي شغلها المورد البشري حتى الوظيفة i؛

n: 1، 2، 3... الفترات الزمنية التي قضاها المورد البشري في الوظيفة t.

3.1.4. نموذج المزايدة التنافسية

هذا النموذج اقترحه Hekimian و Jones ؛ وفي ظله يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعار للموظفين الذين يمتازون بالندر، أمام الموظفين الآخرين، حيث يتم تحديد قيمتهم من قبل المديرين الذين يزايدون على بعضهم البعض على الموارد البشرية المتاحة داخل المؤسسة وأعلى مزايد هو من يفوز بالموارد" (Javad, 2013, p. 4)؛ وتشتمل التكاليف في هذه الطريقة على تكاليف التعلم والتدريب للموظفين الحاليين والجدد، وتكاليف التدريب على رأس العمل، وتكاليف الفرصة البديلة لوقت المدرب.

2.4. نماذج القياس على أساس القيمة

تستند هذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، والتي عرفها Flamholtz و Lundy سنة 1975 بأنها "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة" (Euske & Rock, 1983, p. 101). ومن هذه النماذج نذكر الآتي:

1.2.4. نموذج المكافآت لـ Lev & Schwartz

يُعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي؛ حيث قام كل من Lev و Schwartz سنة 1971 باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال الجمع بين مفهوم رأس المال البشري كما تم تعريفه من قبل خبراء الاقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والاستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للاستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية (Gumb & Desmoulins-Lebeault, 2010, p. 4). وتبعاً لهذا النموذج فإن قيمة للمورد البشري هي القيمة الحالية لدخوله المستقبلية المتأتمية من استخدامه، ويُعبّر عنها بالمعادلة التالية (Flamholtz, 1999, p. 216)

$$E(V_y^*) = \sum_{t=Y}^T P_y(t+1) \sum_{i=y}^I \frac{I^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث: $E(V_y^*)$ = القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة

T = سن التقاعد

$p_y(t+1)$ = احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد

I^* = الإيرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i، ويتم الحصول عليها بتوزيع الأجر حسب العمر، والتعليم، ومستويات المهارة (Grove, et al., 1977, 224).

=Y معدل الخصم المعين للمورد البشري.

2.2.4. نموذج الشهرة غير المشتراة لـ *Hermanson*

يعد *Hermanson* من المحاسبين الأوائل الذين دعوا إلى القياس باستخدام الشهرة غير المشتراة أو المستترة؛ ويستند هذا المفهوم على فرضية أن "أفضل الأدلة المتاحة على الوجود الحالي للموارد المملوكة، هو حصول المؤسسة على دخل أعلى من معدل الدخل المعتاد في السنوات الأخيرة" (yahaya,2002, p.10). وتحسب قيمة الموارد البشرية حسب الصيغة التالية: $MV_s - MV_a = I = HR$ (Grove, et al., 1977, 226). حيث أن: MV_s : القيمة السوقية لأسهم الشركة؛ MV_a : القيمة السوقية للأصول المملوكة للشركة؛ I : قيمة الأصول غير المملوكة؛ HR : قيمة الموارد البشرية.

3.2.4. العملية العشوائية لتقييم مكافآت الخدمة لـ *Flamholtz*

هذا النموذج اقترحه *Eric Flamholtz* سنة 1975، ووفقه يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يُتوقع أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي من الممكن أن يشغلها، آخذين بعين الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة؛ ويتم حساب القيمة المشروطة للفرد في هذا

النموذج وفقا للمعادلة التالية (Flamholtz, 1987, p.310): $E(CV) = \sum_{T=y}^T \frac{E(CV)_t}{(1+i)^{t-y}} = \sum_{T=y}^T \frac{\sum_{j=1}^{m-1} V_{jt} P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}}$ ؛

$$P(V_{jt}) = \frac{P(V_{jt})}{\sum_{j=1}^{m-1} P(V_{jt})}$$

حيث أن: V_{jt} : هي قيمة الحالة j في الخدمة t ؛

$P(V_{jt})$: احتمال الحصول على قيمة الحالة j في خدمة للفترة t ؛

$(1+i)^{t-y}$: هو معدل الخصم، حيث i هو معدل الفائدة. كما يمكن تحديد قيمة الفرد المتوقعة القابلة للتحقق في

$$E(RV) = \sum_{T=y}^T \frac{\sum_{j=1}^m V_{jt} P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}} \text{ : (Flamholtz, 1987, p.310) كما يلي}$$

حيث أن: $V_{jt} = 0$ ، عند الحالة m التي تمثل ترك الوظيفة.

يعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تطبيقية وذلك بسبب تقدير مدة بقاء الفرد في الشركة، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكاليف.

4.2.4. نموذج *Jaggi & Lau*

وفق هذا النموذج يتم تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي. ويتم فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المؤسسة واحتمالية تركهم إياها قبل سن التقاعد أو الوفاة؛ وذلك باستخدام مفاهيم الاكوتورية، لتخفيض التباين في تقدير الاحتمال بما فيه الكفاية.

5.2.4. نموذج الأبعاد الخمسة لـ Mayer's & Flowers

يفترض Mayer's و Flowers أن تتضمن أبعاد الموارد البشرية كلا من المعرفة، والمهارة، والصحة، والوفرة، والوضع الجسماني؛ ولتقدير الأبعاد الأربعة الأولى يتم استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وتُستخدَم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني (حمادة، 2002، ص.153). ويمكن توضيح ما تقدم فيما يلي:

الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزونة / الوضع الجسماني

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي X المدفوعات السنوية

صافي الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية

الربح في المورد البشري الواحد = الربح الكلي / عدد الموارد البشرية

وتُحدَد علامات الوضع الجسماني عن طريق نقطة تعادل بين ترك العمل والدخول إليه، وتوزيعها اعتماداً على أوضاع المورد البشري لتحديد وضعه الجسماني، والذي يحدد بضرب الرواتب السنوية بعلامات الوضع الجسماني للمورد البشري الواحد وبالوضع القياسي للمجموعة. هذا ويقترح الباحثان إيجاد علاقة بين علامات الوضع الجسماني والعوائد المالية على الاستثمارات في جداول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات الربح، الخسارة، ونقطة التعادل، ويُعدّ هذا المدخل إضافة هامة من حقل إدارة الموارد البشرية إلى أدبيات محاسبة رأس المال البشري (حمادة، 2002، ص.154).

6.2.4. نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد لـ Ogan

اقترح Ogan سنة 1976م مدخلا يتضمن بشكل مراعاة التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية كأصل، ويعبر عنه

$$\text{بالمعادلة التالية: } Kki = \sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^{L-t} \frac{1}{(1+r)} V_{ai} \quad (\text{Andrade \& Sotomayor, 2013, p.90}).$$

حيث أن: L : انتهاء الحياة المقدر لخدمة المورد البشري بالمؤسسة.

I : سلسلة وجود الأصل البشري العامل في العمل رقم 1، 2، 3

V_{ai} : المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة؛

r : معدل الخصم الخارجي للمؤسسة؛ k : الفترات الزمنية المستقبلية. ويفترض أن الإيرادات والتكاليف تحدث في نهاية هذه الفترات.

T : الفترة الزمنية من I إلى L .

إن هذا المدخل يقدم نموذجاً للقياس يكون من الصعب تحديد قيمة الأصول البشرية فيه وقياسها كمياً، فضلاً عن أنه يغفل العلاقة بين الأصول البشرية كمجموعة عمل وأداء الوحدة ككل.

7.2.4. مدخل المكافآت المستقلة :

تم تطبيق هذا المدخل في جمعية المحاسبين القانونيين في شيكاغو ACCA، وينظر هذا النموذج إلى حركة الموارد البشرية كأصل من خلال أدوارهم ومناصبهم، باعتبارها-الحركة- عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة وحالات الخدمة التي تم القيام بها، ويمكن أن يعبر عنها بالمعادلة الآتية (الغبان، 2009، ص. 33) :

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{i=1}^m \frac{Ri - P(Ri)}{(1+R)^k} \right]$$

حيث أن: Ri: قيمة R المشتقة لكل خدمة ممكنة؛ P(Ri): احتمالية إشغال المورد البشري الحالة i؛ t: الوقت؛ n: حالة ترك العمل؛ R: معدل الخصم المناسب.

8.2.4. مدخل العائد على الجهد المستخدم:

تتجلى خطوات هذا النموذج من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية، بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات؛ بالإضافة إلى تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية في تأديتها لوظيفتها، كما يتم وضع المعاملات لكل تقييم من التقييمات، ومن ثم بيان المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة؛ وعليه يمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري من خلال المعادلة التالية (الغبان، 2009، ص.

$$(28): \text{مقياس الجهد} = \text{معامل الدرجة الوظيفية} \times \text{معامل درجة الفاعلية والكفاءة} \times \text{معامل سنوات الخبرة.}$$

كما يمكن قياس العائد على الجهد المبذول، وذلك بقسمة إجمالي الربح المتوقع في كل درجة وظيفية على إجمالي المجهود للأصل البشري من خلال الصيغة (الغبان، 2009، ص. 28):

$$\text{العائد على الجهد المبذول} = \text{إجمالي الربح المتوقع} / \text{إجمالي المجهود للأصل البشري}$$

ولتوضيح كيفية قياس الجهد المستخدم، يتم أولاً البدء في تحديد المعاملات للمستويات الوظيفية التي يتوقع أن تشغلها الموارد البشرية، بافتراض أنها كما يأتي:

المستوى الوظيفي	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث
المعامل	15	10	5

ويتم تحديد درجات تقييم الأداء الوظيفي والمعاملات الخاصة بها، ولتكن كالآتي:

درجة تقييم الأداء الوظيفي	امتياز	جيد جدا	جيد	مقبول
المعامل	2	1.5	1	0.5

ويتم كذلك تحديد سنوات الخبرة والمعاملات، ليفترض أن تكون على الوجه الآتي:

سنوات الخبرة	1 - 0	2 - 1	3 - 2	4 - 3	5 - 4
المعامل	0.5	0.8	1.1	1.4	1.7

وبناءً عليه يمكن قياس الجهد المستخدم باستخدام المعادلة الآتية (الغبان، 2009، ص. 29):

$$\text{الجهد المستخدم} = \text{معامل المستوى الوظيفي} \times \text{معامل تقييم الأداء} \times \text{معامل سنوات الخبرة}$$

3.4. القياسات غير النقدية

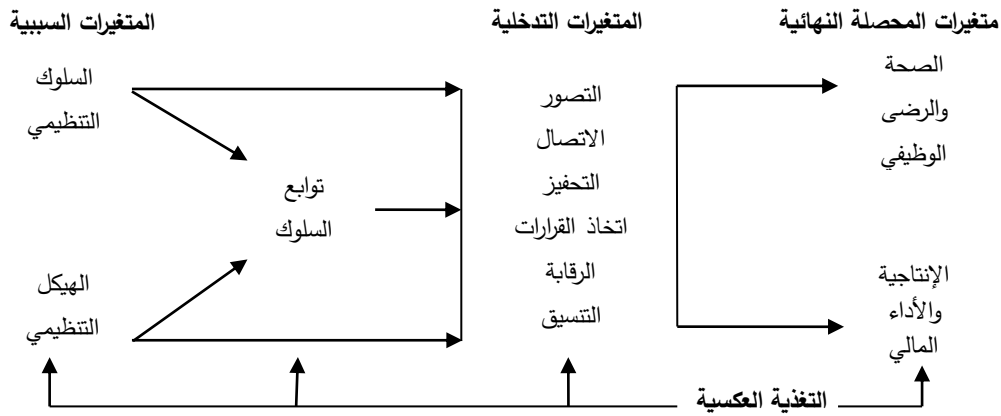
النماذج غير النقدية لقياس الموارد البشرية تعتمد على مؤشرات مختلفة أو مجموعة من التقييمات والتصنيفات، يمكن استخدامها كبديل للطرق النقدية، نذكر منها:

1.3.4. نموذج محددات قيمة المجموعة Likert and Bowers

اعتمد Likert و Bowers على علاقات مقاسة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات، والتي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج نهائية، حيث قاما بتحليل محددات قيمة المجموعة بهدف تمثيل القدرة الإنتاجية للمنظومة البشرية ضمن للمؤسسة. وتتمثل هذه المتغيرات التي تؤثر على فاعلية العنصر البشري في (بلاقوي، 2009، ص. 433):

- المتغيرات السببية: هي متغيرات مستقلة يمكن تغييرها أو تعديلها مباشرة؛
 - المتغيرات الداخلية: تعكس الوضع الداخلي للمؤسسة وصحتها وقدراتها؛
 - متغيرات المحصلة النهائية: غير مستقلة، وهي تعكس النتائج المتحققة من قبل المؤسسة مثل الإنتاجية، الخسارة، النمو، وحصص السوق والدخل.
- والشكل الموالي يوضح نموذج محددات القيمة:

شكل 2: نموذج محددات قيمة المجموعة



Source: (Flamholtz, 1974, p.47)

وفقا لهذا النموذج، فإن المتغيرات السببية كالهيكلي التنظيمي مثلا تستحث مستويات معينة من المتغيرات الداخلية، كاتخاذ القرارات، والتي بدورها تولّد مستويات معينة من متغيرات المحصلة النهائية التي تنعكس في الرضا والإنتاجية وغيرها، ويتم حسم التوقع لتحديد قيمة المورد البشري إلى الحد الذي يكون فيه قادرا على تثبيت العلاقات بين المتغيرات الثلاث.

2.3.4. نموذج محددات قيمة الفرد Flamholtz

وفقا لـ Flamholtz، فإن قيمة الفرد هي القيمة الحالية للخدمات التي من المرجح أن يقدمها للمؤسسة في المستقبل؛ وعندما ينتقل الفرد من موضع إلى آخر، في نفس المستوى أو في المستويات المختلفة، فإن طبيعة الخدمات التي يقدمها من المرجح أن تتغير كذلك، والقيمة التراكمية الحالية لجميع الخدمات الممكنة التي يمكن أن تؤدي من خلال هذا الفرد في المؤسسة هي قيمته، هذه القيمة لها بعدان، الأول هو القيمة المشروطة المتوقعة للفرد، وهي المبلغ الذي يُحتمل للمؤسسة أن تحققه من خدمات الفرد خلال حياته الإنتاجية في المؤسسة، وتتألف من ثلاثة عوامل (Ahmed, 2013, p.7):

- الإنتاجية أو الأداء: هو مجموعة من الخدمات التي يُتَوَقَّع أن يقدمها الفرد؛
 - قابلية الانتقال والتحول: مجموعة من الخدمات التي من المُتَوَقَّع أن يوفرها الفرد في مناصب مختلفة في نفس المستوى؛

- قابلية الترقية: مجموعة من الخدمات التي من المُتَوَقَّع أن يوفرها الفرد وهو في المناصب العليا.
 هذه العوامل الثلاثة تعتمد إلى حد كبير على المحددات الفردية، مثل دوافع الفرد ومستوى طاقته، والمحددات التنظيمية مثل نظام المكافأة.

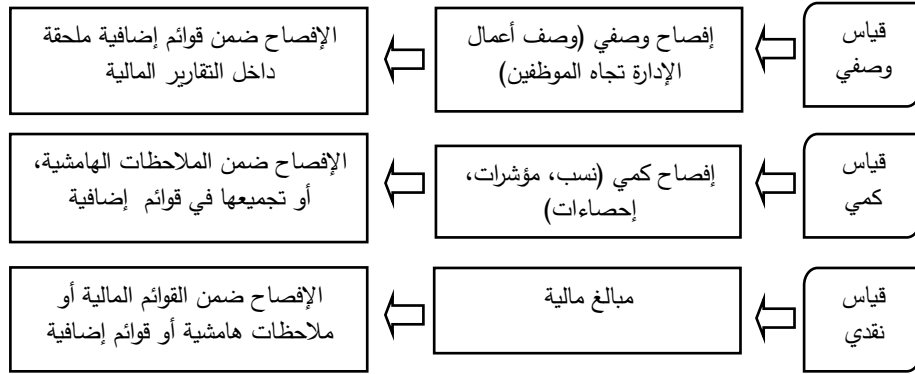
البعد الثاني هو القيمة المتوقعة القابلة للتحقق، والتي تعتبر وظيفة من القيمة المشروطة المتوقعة، وهي الاحتمال بأن الفرد سيستمر بعضويته داخل المؤسسة، وهذا يرتبط بالرضى الوظيفي (بلاقوي، 2009، ص. 432).

5. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

الإفصاح عن الموارد البشرية يتطلب إدراجها ضمن الأصول وبنود خاص يسمى "الأصول البشرية" أو "قيمة الموارد البشرية"، ويتم الإفصاح عن اهتلاكاتها في قائمة الدخل. وهناك العديد من طرق الإفصاح عن الموارد البشرية نذكر منها:

- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، وهو قسم من التقرير السنوي (Hossain, et al., 2004, p.5) ؛ بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة بتخصيصها لتطوير العاملين فيها.
- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية: لهذه الطريقة دور كبير في تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية؛ غير أنه يُعاب عليها أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل تم فيها إدراج أصول على أنها نفقات جارية.
- قوائم مالية غير مدققة تُلحق بالقوائم المالية الأساسية: يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراقبة مراجع الحسابات، حيث يتم إدراجها في ملاحق القوائم المالية الأساسية.
- الإدراج في القوائم الأساسية المدققة: وفق هذه الطريقة يتم الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية، وتخضع لمراقبة مراجع الحسابات؛ حيث يتم رسملة الاستثمار في الموارد البشرية وإدراجه في قائمة المركز المالي، وإفقال الاستنفاد السنوي الخاص بها في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية. وعليه يمكننا القول أن اختيار أسلوب معين للإفصاح عن الموارد البشرية داخل التقارير المالية، يعتمد على الأسلوب المتبع في قياسها، كما نلخصه في الشكل الموالي:

شكل 03: العلاقة بين أسلوب القياس وأسلوب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من خلال الشكل أن اعتماد أسلوب القياس الوصفي للموارد البشرية، يؤدي إلى توفير معلومات تتضمن وصفاً لاستثمارات المؤسسة في مواردها البشرية، لذا فمن المتعذر الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن قوائم إضافية ملحقه؛ وفي حالة إتباع أسلوب القياس الكمي، فإن المعلومات الناتجة لا تعدو عن كونها مجموعة من النسب والمؤشرات الإحصائية، وعندها لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات الهامشية أو تجميعها في قوائم إضافية ملحقه؛ أما عند استعمال أسلوب القياس النقدي للاستثمار في الموارد البشرية، فإن المعلومات الناتجة ستكون ذات طبيعة مالية، وعندها يصبح بالإمكان الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية أو كملاحظات هامشية أو كقوائم إضافية ملحقه داخل التقارير المالية.

6. مشاكل محاسبة الموارد البشرية وآفاقها المستقبلية.

إلى غاية الوقت الراهن لا تزال المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة والمقبولة عموماً، ويرجع هذا التحفظ في اعتبار نفقات الموارد البشرية كنفقات رأسمالية، إلى تباين آراء الباحثين والمفكرين حول محاسبة الموارد البشرية، حيث اختلفت آراؤهم بين مؤيد ومعارض لها. فقد استنتج Dermer و Siegel في دراسة قاما بها سنة 1974 أنه لا يوجد دليل يدعم العلاقة بين المتغيرات البشرية وأداء العاملين، وبالتالي فإن اقتراح رسمة نفقات الموارد البشرية يعتبر غير مُبرَّر، وتلاههما Ryder في نفس السياق سنة 1975 (Javad, 2013, p.1)؛ وترجع أغلب أسباب معارضة هؤلاء الباحثين لتطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى صعوبة عملية القياس المحاسبي؛ ونلخص المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:

- صعوبة إيجاد المقاييس والأسس التي بموجبها يمكن قياس وتقدير قيمة الموارد البشرية ورسملتها، رغم الجهود المبذولة من طرف مختلف الباحثين؛
- مقاييس محاسبة الموارد البشرية تتميز بعدم موضوعيتها، غير أنها ملائمة جداً لاحتياجات متخذي القرارات، الأمر الذي يشكل أهم الصعوبات أمام الإفصاح عن الموارد البشرية، نظراً للتضارب الواقع بين المعلومات المالية الموثوقة والتي تم قياسها بموضوعية، وتلك التي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات؛

- اختلاف الفترة الزمنية التي ينبغي أن يبقى المورد البشري خلالها في المؤسسة يجعل عملية تحديدها صعبة، وذلك لارتباطها بفترة بقاءه في الوظيفة التي يشغلها وبقاء التكنولوجيا التي يعمل عليها، ثم بقاءه في المؤسسة ككل.
- اعتمادية تحديد العمر الإنتاجي للمورد البشري على احتمالية بقاءه على قيد الحياة طيلة فترة عمله أو احتمالية بقاءه في الخدمة دون استغناء أو ترك، فضلا عن احتمالية بقاء الخبرة التي يمتلكها.
- التغيير المستمر في أعداد الموارد البشرية كأصل من الأصول ونوعيتها ومعدل دورانها مما قد يؤثر بشكل مباشر عند إظهارها في القوائم المالية؛
- عدم القناعة بفكرة شراء، وتملك الموارد البشرية لفترة طويلة قانونيا.
- ومع ذلك فقد حضرت محاسبة الموارد البشرية بدعم كبير من طرف كل من Flamholtz (1976) و Tomassini (1977)، ليلتحق بعد ذلك جملة من الكتاب المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية أمثال Becker و Gerhart (1996)، Boudreau و Ramstad (1997، 2005)، Davison (2003)، Huselid و Jackson و Schuler (1997)، Ulrich (1997)، Yeung و Berman (1997) (Javad, 2013, p.1). ففي دراسة لـ Verma و Dew عام 2008 (Steen et al., 2011, p.304)، والتي تم فيها استخدام استبيان مسحي لتحديد ووصف تصورات وممارسات تقييم الموارد البشرية في مختلف أنواع المؤسسات في المملكة المتحدة، وُجد أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة اعتبروا قياس الموارد البشرية عملية مهمة لمؤسساتهم؛ وبناء على هذا فإن مؤيدي محاسبة الموارد البشرية تركز وجهات نظرهم حول ثلاث حقائق هامة هي (بلقاوي، 2009، ص ص. 231، 232):

- أ. أن رسمة الموارد البشرية تتمتع بمشروعية أكبر من اعتبارها كمصاريف؛
 - ب. المعلومات المتعلقة بالموجودات البشرية ملائمة لعدد كبير ومتنوع من القرارات التي تُتخذ من قبل المستخدمين الخارجيين أو الداخليين أو كليهما؛
 - ج. تشكل محاسبة الموارد البشرية اعترافا صريحا ببديهية مفادها أن الأفراد يمثلون موارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة، وأنهم جزء مكمل من مزيج الموارد.
- كما أشاروا إلى أربعة مسارات قد تؤدي إلى التغلب على المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية وهي (Al-Beshtawi, 2012, p.18):

- المعرفة الجيدة لتكاليف الموارد البشرية، وكيف يمكن أن تُحسب؛
 - طلب المعلومات المتعلقة بهذا الشأن من الإدارة العليا؛
 - نظام تحفيزي موجه للموارد البشرية ومحاسبة التكاليف الخاصة بها؛
 - الانفتاح على التغيير.
- وكتعقيب على ما سبق؛ يمكننا القول أنه ورغم الصعوبات التي تواجهها محاسبة الموارد البشرية، ومعارضة بعض الباحثين لها، إلا أن البحوث في هذا المجال لا تزال مستمرة، كون تأصيل محاسبة الموارد البشرية أصبح ضروريا في ظل الاقتصاديات الراهنة التي يُعتبر فيها المورد البشري من أهم موارد المؤسسات، هذا ما أدى إلى

محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأسيس وصعوبات القياس

تزايد مؤيدي محاسبة الموارد البشرية واستمرار البحوث في هذا المجال بغية الوصول إلى ترسيخ قواعدها أكثر فأكثر مما يخف من مشاكلها.

7. الخاتمة:

بعد ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبيين عن الموارد البشرية، والصعوبات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية، فإننا نخلص إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- لمحاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات ضرورة إجراء موازنة بين السلبيات والإيجابيات التي يولدها تطبيق محاسبة الموارد البشرية من النواحي المحاسبية والإدارية والإنتاجية، وعلى أساسه تحكم عن مدى حاجتها لتطبيقها من عدمها؛
- نوع المؤسسة يعتبر في الوقت الراهن عنصراً حاسماً في اختيار تبني محاسبة الموارد البشرية، كون البحوث فيها لا تزال مستمرة ومتجددة؛
- لغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية، نظراً لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها ما يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه؛
- نرى أنه في حالة تطبيق مؤسسة ما محاسبة الموارد البشرية، فإن لها الحرية في اختيار النموذج الذي يناسب طبيعة عملها ومواردها البشرية واحتياجاتها؛
- بصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعدُّ في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

المراجع

الغبان ثائر صبري. (2009). المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والاجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2 (8)، ص ص. 60-1.

العنزي سعد علي حمود وعلي رزاق جواد العابدي. (2011). كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. 17 (62)، ص ص. 1-19.

الشعباني صالح إبراهيم يونس، الكسب علي إبراهيم حسين و الحيايلى صدام محمد محمود. (2007). أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 3 (5)، ص ص. 165-179.

الحيايلى وليد ناجي. (د.ت). المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

حمادة رشا. (2002). القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق. *مجلة جامعة دمشق*، 18 (1)، ص ص. 177-134.

بلقاوي أحمد رياحي. (2009). نظرية محاسبية. تعريب رياض العبد الله، طلال الجاوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. ج1.

Ahmed, A. C. A. (2010). Human resource accounting (HRA): Techniques and accounting treatment. Available at SSRN 1624928. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=1624928> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1624928>.

Al-Beshtawi, S. H. (2012). Accounting for the cost of human resource and disclosed in financial reports of the banks of Jordan. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 46, 13-25.

Andrade, P., & Sotomayor, A. M. (2013). Measurement Models of Human Capital Accounting: A Case Study. *Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and Finance*, 2(4).

Avazzadehfath, F., & Raiashekar, H. (2011). Decision-making based on human resource accounting information and its evaluation method. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 52-96.

Bernard Gumb, François Desmoulins-Lebeault. *De la pertinence du capital humain comme objet comptable : le cas des joueurs de football*. Capital immatériel : état des lieux et perspectives, Jun 2010, Montpellier, France. Pas de pagination (Actes sur CD-ROM). Ffhalshs-00526905f

Euske, K. J., & Rock Jr, C. T. (1983). Integrating human resource accounting into the public policy process: An illustration. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(2), 99-114.

Flamholtz, E. G. (1987). Valuation of human assets in a securities brokerage firm: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 309-318.

Flamholtz, E. G. (1999). *Human resource accounting*, Kluwer academic publishers, 3rd edition, USA.

Flamholtz, E.G., Bullen, M.L. and Hua, W. (2002). Human resource accounting: a historical perspective and future implications. *Management Decision*, 40 (10), 947-954. <https://doi.org/10.1108/00251740210452818>.

Flamholtz, E. (1974). Human resource accounting: review of theory and research. *journal of management studies*, 11(1), 44-61.

Grove, H. D., Mock, T. J., & Ehrenreich, K. B. (1977). A review of human resource accounting measurement systems from a measurement theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 2(3), 219-236.

- Hossain, D. M., Khan, A., & Yasmin, I. (2004). *The nature of voluntary disclosures on human resource in the annual reports of Bangladeshi companies*. Dhaka University Journal of Business Studies, 25(1).
- Johanson, U., Eklov, G., Holmgren, M., & MÅrtensson, M. (1999, June). Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: a literature survey of experience with the concepts. In *International Symposium on Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experiences, Issues, and Prospects*, OECD, Amsterdam.
- Leslie A. Weatherly (2003). Human Capital— The Elusive Asset Measuring and Managing Human Capital: A Strategic Imperative for HR, SHRM Research, Retrieved from: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.490.188&rep=rep1&type=pdf>.
- Maria L. Bullen, Kel-Ann Eyler. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital, *Journal of International Business and Cultural Studies*, 3 (3), 1-16.
- Namazi, M., Jamei, R. (2011). The Effect of Human Resource Accounting (Costing) Information on Construct of the Balanced Scorecard System of Listed Companies in the Tehran Stock Exchange (TSE) Market. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(4), 21-44.
- Ogan, P. (1976). Application of a human resource value model: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 1(2-3), 195-217.
- Parameswaran, R. & Jothi, K. (2005). Human resources accounting: The Chartered Accountant, 867-874. Retrieved from <http://220.227.161.86/10501jan05p867-874.pdf>.
- Rowbottom, N. (1999). *Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry* (Doctoral dissertation, University of Birmingham).
- Shahina J. (2014). Human Resource Measurement: The Present and the Way Forward. Working paper Retrieved from <http://papers.ssrn.com>.
- Steen, A., Welch, D. and McCormack, D. (2011). Conflicting conceptualizations of human resource accounting. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 15 (4), 299-312. <https://doi.org/10.1108/14013381111197234>.
- Yahaya, K. A. (2007). Impact of investment in human resource training and development on employee effectiveness in Nigerian banks. *Journal of Social and Management Studies*, 12, 185-197.

HUMAN RESOURCES ACCOUNTING BETWEEN THE NEED OF ROOTING AND THE DIFFICULTIES OF MEASUREMENT

Nour El-Houda HADDAD ^a★

a. nouelhouda.haddad@univ-oeb.dz, Oum El Bouaghi University, Algeria.

Received date: 13/ 08/2020, Accepted date: 27/09/2020, online publication date: 31/ 12/2020

ABSTRACT

This study comes to highlight the human resources accounting, which consider the human resources as an asset must be measured and disclosed, as traditional accounting does not provide any disclosures about its value -the human resources- in the financial statements, despite the growing importance of the human resource that has become one of the most important assets in the enterprise. Through showing the importance of human resources accounting and the various models proposed to measure and disclose human resources, and problems that riddled with. We concluded that the human resources accounting despite the difficulties faced by it, which related mainly to the accounting measurement, it is necessary to root it's practices and applications, especially in the enterprises that rely heavily on the human element. This is what requires continued research in this area in order to reach more and more consolidation of its bases that diminished their problems. We also concluded that, in general, the historical based cost model is currently the most appropriate model being consistent with current accounting systems and methods of presentation of financial statements.

Keywords: Human resources; Human Resources Accounting; Accounting Measurement; Accounting Disclosure; Assets.

JEL Code : M41, E24.

★ Corresponding Author