

القياس المحاسبي للمورد البشري بين نظرية التكلفة ونظرية القيمة

Accounting measurement of HR, based on cost and value theory

د. الوردى خدومة، جامعة باتنة 1

د. مختار مسامح، جامعة باتنة 1

تاريخ الاستلام: 2019-06-04 تاريخ القبول: 2019-06-25 تاريخ النشر: 2019-07-31

ملخص:

يتناول هذا البحث موضوع قياس الأصل البشري كأهم موضوعات محاسبة الموارد البشرية باعتباره منهجا جديدا لإيجاد أنجع الطرق التي يمكن من خلالها تحديد قيمة خدمات الموارد البشرية حتى تظهر هذه الموارد في الميزانية كأصل ثابتا من أصول المؤسسة، وبشكل أساسي الاشكاليات المختلفة التي تعترض طرق قياس المورد البشري باعتباره أصلا من أصول الميزانية. نستعرض من خلال هذا البحث الطرق المختلفة التي تمكننا من قياس قيمة الخدمات التي يؤديها عمال المؤسسة الاقتصادية وكيفية معالجتها محاسبيا وكيف يتم تعديلها من فترة لأخرى، مستخدما البيانات المستقاة من القوائم المالية. وقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تستفيد منها المؤسسة بكونها كيانا يتأثر بكل التغييرات، والمورد البشري هو أحد العناصر التي تتغير قيمتها بفعل عدة معايير منها الخبرة والتطوير والتدريب. إن إظهار معلومات كافية عن الموارد البشرية في المؤسسة في التقارير السنوية بصيغة متناسقة يمكن أن يعطي اطمئنانا للأطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة استثمارا أو تعاملًا.

كلمات مفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، أصول غير ملموسة، قوائم مالية.

Abstract

The measurement of the value of human resource is becoming very important issue of Accounting as a new approach of human resource services. This research deals with the subject of a human resources accounting in terms of the basic elements of accounting recognition, measurement and disclosure and the problems encountered. Through this research we will see the different ways that enable us to measure the value of services rendered by the company's workers And how to handle the accounting value of these services and how they are adjusted from time to time, using data from the financial statements.

As a result of this research we can set some conclusions and recommendations that benefit the company being affected by each entity changes and human resource is one of the elements that change value due to several elements, including expertise, development and training. Giving sufficient information about human resources in the consistent format annual reports can give reassurance to external interested parties as shareholders or clients.

Keywords: Human resources accounting, intangible assets. financial statements.

مقدمة البحث

تمثل الموارد البشرية عاملاً هاماً لتحديد القيمة السوقية للمؤسسة، بعدما كانت قيمتها تستمد من قيمة أصولها المعروضة في الميزانية، كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاساً حقيقياً لقيمتها. لقد ظهرت مؤخراً دعوات في إطار اقتصاد المعرفة إلى الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المؤسسات الاقتصادية باعتبارهم موارد منتجة. للمورد البشري دور مهم ورئيسي في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية. لأغراض اتخاذ القرارات يعتبر الإفصاح عن المعطيات المتعلقة بهذا المورد أكثر من ضروري. لقد بذلت جهود كبيرة للوصول إلى الكيفية والوسائل التي تمكن المؤسسة من التعبير بشكل موضوعي عن القيمة الحقيقية والاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها.

الهدف من محاسبة الموارد البشرية هو الوصول إلى تحديد قيمة معبرة لهذه الموارد مع إثبات التغيرات التي تطرأ على قيمتها من سنة لأخرى، شأنها في ذلك شأن الأصول الثابتة.

برزت إشكاليات جديدة بعد عرض بعض المؤسسات الاقتصادية قيمة للموارد البشرية التي تمتلكها في ميزانيتها وكذا عرض بعض البحوث المتعلقة بالمعالجة المحاسبية عن هذه الموارد البشرية، فبرزت بشكل أساسي إشكالية المنهجية والطرق الواجب إتباعها لتحديد قيمة هذه الموارد البشرية بطريقة موضوعية ومقبولة، وكذا كيفية الإفصاح عن قيمة للموارد البشرية كأصل مملوك للمؤسسة.

موضوع القياس الموضوعي والمقبول لقيمة الموارد البشرية أصبح محورياً جديراً بالاهتمام، حتى أن الكثير من المؤسسات أصبحت تهتم بكيفية الوصول إلى قيمة تعكس كفاءة ومهارات العاملين، لأغراض التقارير المالية، ولقد أدت التطورات الاقتصادية والتكنولوجية إلى نشوء القناعة لدى مختلف المؤسسات الاقتصادية بأن المستوى المعرفي لدى الموارد البشرية يعطي مؤشراً مهماً لإمكانية تحقيق أرباح للمؤسسة في المستقبل.

من خلال التوطئة السابقة يمكن طرح الإشكالية التالية:
كيف يمكننا إيجاد آلية لقياس الأصل البشري باعتباره أصلا من أصول المؤسسة الاقتصادية؟
وذلك للأهداف التالية:

- 1- إيجاد قيمة عادلة تعكس أهمية الأصل البشري كمورد فعال في المؤسسة؛
- 2 - تقديم المعلومة المالية الجيدة للأطراف ذات الصلة؛
- 3 - اتخاذ القرارات بطريقة جيدة وفعالة؛
- 4 - إيجاد إدارة فعالة كفؤة للموارد البشرية؛

أهمية البحث

إن كفاءة عناصر الموارد البشرية العاملين في المؤسسة والمهارات التي يمتلكها هؤلاء الأفراد هي المحرك الأساسي لنشاط المؤسسة ومدى صمودها في محيطها الاقتصادي وتحقيقها لنتائج تمكنها من تحقيق أهدافها المسطرة، ومن هنا تتحدد أهمية هذا البحث بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية. تبرز إدارة الموارد البشرية بشكل فعال تخطيطا وتنفيذا سواء للأجل القريبة أو البعيدة، مما يستدعي الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الخاصة بإدارة الموارد البشرية من طرف هذه المؤسسات. هناك مقولة في علم الإدارة مفادها: لا يمكن إدارة مالا يمكن قياسه لذا جرت محاولات كثيرة لمعالجة المشاكل التي تعترض محاسبة الموارد البشرية كمصدر للمعلومات الملائمة التي يمكن أن يوفرها القياس الموضوعي للمورد البشري، كما تأتي أهمية موضوع المعالجة المحاسبية للموارد البشرية من أهمية المعلومات المتعلقة بالتغيرات في قيمة خدمات المورد البشري لمستخدمي المعلومات والبيانات المحاسبية للأطراف الخارجية في اتخاذ قراراتهم التي تعتمد على المعلومات الصحيحة والدقيقة عن أنشطة وفعاليات المؤسسات الاقتصادية فيما يتعلق بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى المساهمة في إيجاد تصور لمحاسبة تهتم بعنصر المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة عن طريق البحث عن الطرق والمناهج المقترحة لتقييمه، وكذا المساهمة في حلول للمشاكل التي تواجه هذا الاتجاه الحديث في الإدارة.

كما يهدف هذا البحث إلى اقتراح معالجات عملية لكيفية الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك عن طريق عرض منهج محدد للقياس والإفصاح، ويقدم التبريرات اللازمة التي تمكن من تطبيق هذا المنهج.

تعريف محاسبة الموارد البشرية

وردت في الكتابات المحاسبية تعريفات كثيرة لمحاسبة الموارد البشرية، يركز معظمها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات.

عرفت كذلك بأنها عملية قياس وإعداد التقارير عن الآليات البشرية المؤسسة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية وقياس التغير خلال الفترة الزمنية كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد داخل المؤسسة لمتخذي القرار.

تجدر الإشارة إلى أن أول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً علمياً هي شركة "باري" بولاية أوهايو الأمريكية وذلك في سنة 1966م، وتقوم فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، لذلك فإنها تحولت من النمط التقليدي للإدارة إلى أسلوب المشاركة، وقد أدخلت الشركة في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط اطفائها.

فيما يلي ندرج تعريف لبعض الهيئات المتخصصة بحاسبة الموارد البشري:

1 - تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA¹

محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة.

2- تعريف إيريك فلامهولتز²: إن محاسبة الموارد البشرية، هي المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس

القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة.

3- تعريف برومات³ : محاسبة الموارد البشرية، عملية قياس دينامية، للعنصر البشري في المنظمة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك.

4- تعريف ماتزي و أوزري⁴ : محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن. يتفق الكثير من المهتمين بموضوع محاسبة الموارد البشرية على أن البشر هم أهم موارد في المؤسسة، وأن محاسبة الموارد البشرية تتناول قياس وتقييم أفراد هذه المؤسسة وإيصال هذه المعلومات إلى الجهات المهمة، كما ويتضمن مراعاة الاستثمار في الأفراد، وكيفية تغير قيمة الأفراد.

ضرورة وجود محاسبة الموارد البشرية

إن أهمية محاسبة الموارد البشرية لا خلاف عليها بين المهتمين ، وكانت أغلب البحوث تعالج محاسبة الموارد البشرية من الناحية التطبيقية أغراضا داخلية، لخدمة القرارات الإدارية، خاصة ماي تعلق منها بالموارد البشرية، يربط إيريك فلامهولتز⁵ تطور المؤسسة بامتلاكها إدارة أفراد فاعلة، ويذكر أن الإدارة الفعالة بحاجة إلى توفر مقاييس لتحديد قيمة الموارد البشرية.

كما يذكر بولندر و سنال⁶ أن النجاح يعتمد بشكل متزايد على قابلية أي مؤسسة على إدارة رأس مالها البشري وهي الفكرة التي تعتمد على أن المؤسسات تتنافس من خلال ما تملكه من موارد بشرية ولهذا تكمن ضرورة وجود محاسبة الموارد البشرية، بكونها تقوم بتسهيل الإدارة الفاعلة و الكفؤة للموارد.

يصنف بوروال⁷ أغراض محاسبة الموارد البشرية، إلى أغراض داخلية، وأغراض خارجية، لكنه يتعرض إلى الأغراض الداخلية بشكل موسع بدءا من تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات الموارد البشرية، وبرامج تخفيض التكاليف والرقابة باستخدام الموازنات وانتهاء بتأثير العلاقات الإنسانية والسلوك التنظيمي، أما بالنسبة للأغراض الخارجية، فهو يذكر بأن قيمة الموارد البشرية، تساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، في اتخاذ قراراتهم سواء الاستثمارية أو غيرها، وأن معدل العائد يحسب على أساس مراعاة كلا من الموارد المادية والبشرية معا.

دراسات مهمة في محاسبة الموارد البشرية

1- دراسة موضوعها تقييم موارد المؤسسة للباحث إيريك فلامهولتر⁸ عرضت الدراسة مجموعة من الأسئلة التي تقيس فاعلية المنظمة في إدارة الموارد البشرية، وجميع هذه الأسئلة تستدعي توفر مقاييس لكلفة أو قيمة الموارد البشرية، كما عرضت الدراسة بصورة مختصرة تجارب شركتين إحداهما صناعية والأخرى شركة تأمين، في تطبيق طرق قياس كلفة وقيمة البشر، وكانت المقاييس المقترحة - كما أشارت الدراسة - كأدوات تنظيمية داخلية للمساعدة في إدارة الموارد البشرية، وقدمت بعد ذلك عددا من الإرشادات لكيفية البدء بتطوير مقاييس لقيمة الموارد البشرية.

ركزت هذه الدراسة على كلف الاستقطاب والاختيار والتعيين وغيرها من الكلف التي تتحقق بنتيجة استقدام العاملين، في حين أن للمرتبات والأجور والمنافع الأخرى التي يحصل عليها العاملون من المنظمة إضافة إلى تكاليف التدريب والتطوير أهمية كبيرة كمؤشرات لقيمة خدمات الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة.

2- دراسة تتمحور حول ما اذا كان حان الوقت للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في رأس المال البشري للباحث هانسون⁹ تناول هذه الدراسة، الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين، يجنب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ومن الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، أن الاستثمار في التدريب ينتج أرباحا مستقبلية مهمة وأن غياب المعايير الخاصة بالإفصاح عن الاستثمار في التدريب، يربك توزيع رأس المال البشري في سوق العمل، وتبين الدراسة أيضا بأن المعلومات عن التدريب يمكن تقديمها ضمن إطار المحاسبة التقليدية وليس بالضرورة أن تكون جزءا من الأصول على الميزانية العامة.

4- دراسة عنوانها "محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس" للباحث طولسون و يو¹⁰ تشير هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وقد هدفت إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعا مهما، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية.

استخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال.

خلصت الدراسة، إلى ان أغلب الإدارات المتقدمة في المنظمات تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطى أولوية أكبر لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الإنتاجية بشكل مؤثر.

5- دراسة عرضت منهجا جديدا للمحاسبة عن الموارد البشرية، تطلق عليه " منهج المطلوبات للباحث هارمن أتيك¹¹ يستعرض انتقال محاسبة الموارد البشري من الفشل إلى المستقبل بديلا عن منهج الأصول.

تعرض الدراسة كيفية تقييد رأس المال البشري ك مبلغ يقرضه العاملون لرب العمل مقابل قيد أصول بشرية. ويقترح معالجة هذه المطلوبات على غرار الإيداعات تحت الطلب، أو كالتزامات طارئة، يرتبط تحققها بأحداث وظروف مستقبلية، وترجح الدراسة المعالجة الأخيرة بحيث إذا كان احتمال الخسارة أقل تأكيدا فيمكن تقرير الأصل كملاحظة مقترنة بالقوائم المالية.

كانت المقترحات التي قدمتها الدراسة موجهة نحو حل مشكلة الملكية، وقد رجحت المعالجة على أساس الالتزامات الطارئة، علما أن مسألة الالتزامات الطارئة الناجمة عن مسؤولية المنظمة اتجاه العاملين فيها ليست مسألة جديدة، ولم تقدم الدراسة أي مقترح بشأن مشكلة التقييم.

قياس قيمة الموارد البشرية

من خلال استعراض الكتابات المحاسبية في موضوع الموارد البشرية نجد أن هناك طرقا متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، تركزت حول منظورين أساسيين هما:

أ- التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول التكاليف الناتجة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو الفرصة.

ب- العوائد المستقبلية حيث يعتمد المنظور الثاني على العوائد المستقبلية المخصومة، فكيف يمكننا تقييم الموارد البشرية.

لا يمكن لمسألة تقييم الموارد البشرية أن تلاقي قبولا عاما ما دامت الجهود تتجه إلى إخضاع المورد البشري إلى مفهوم اقتصادي واعتباره أصلا ماديا.

أما الطرق التي تعنى بتقييم الموارد البشرية، فنذكر منها:

1- طريقة التكلفة التاريخية¹². تعتمد هذه الطريقة على اعتبار المورد البشري شأنه شأن التثبيتات فيتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم توزيع هذه التكاليف على السنوات التي تمثل العمر الافتراضي للمورد البشري أي على مدى العمر المتوقع للاستخدام، وإذا تم تصفية المورد البشري خلال الفترة المذكورة وذلك نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للمورد البشري عمرا أطول أو أقصر مما قدر في البداية، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء. إن هذا المنهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على التثبيتات العينية. ويواجه هذا المنهج الانتقادات التالية-:

- أ - إن تقدير عمر الأصل (المورد البشري) لا يركز إلى أدلة دقيقة؛
- ب - إن التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل المورد البشري في الماضي لا تلائم اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالحاضر والمستقبل؛
- ج - تتزايد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية مع التدريب واكتساب الخبرة خلافا للأصول المادية؛
- د - إن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي تكلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين يعرض عليه، ويعتبر المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه.

2- طريقة تكلفة الإحلال¹³.

تعتمد هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية لدى المؤسسة، حيث تتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين إن الميزة الرئيسية لطريقة تكلفة الإحلال أنها مدخل جيد للقيمة الاقتصادية على أساس اعتبارات السوق، ولهذا الطريقة عيوب منها:

أ - صعوبة إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عمليا، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القدرات الجسمية والذهنية والمقدرة التأهيلية؛

ب - تكلفة الإحلال لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد؛

ج - إن عملية تقدير تكلفة الإحلال تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصا مختلفين يتوصلون إلى نتائج مختلفة تماما حتى وإن كانوا في نفس الظروف المهنية.

3- طريقة تكلفة الفرصة البديلة.

هي طريقة اقترحها هيكيميان بيدينغ¹⁴ ، تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المستخدمين الذين يتصفون بالندرة وبين المستخدمين الذين لا يتوفرون على هذه الصفة، وفي ظل هذه الطريقة يقوم المسؤولون على تسيير الموارد البشرية بتقديم عروض للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة من النقائص التالية:

أ - إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة؛

ب - إنهما تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا

لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل؛

ج - اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا

تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرا بالنسبة لها؛

د - تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين؛

4- نموذج ليف و شوارتر¹⁵ يعتبر هذا النموذج نموذجا تعويظيا ويرتكز على المفهوم الاقتصادي

للقيمة. حسب هذا النموذج فإن قيمة رأس المال البشري تتحدد عن طريق استخدام المرتبات والأجور المستقبلية كمدخل لقيمه، وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (X)

هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$V x = \sum \frac{I(t)}{(I+r)} T - x$$

حيث:

$$V x = \text{قيمة شخص عمره } x$$

$$I(t) = \text{دخل الشخص السنوي لباقي عمره حتى سن التقاعد}$$

$$I = \text{معدل الخصم}$$

$T =$ العمر المتبقي حتى سن التقاعد

هذا النموذج يتصف بعدم الموضوعية لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار احتمالات الوفاة وترك الشخص للمؤسسة قبل الوفاة أو التقاعد المسبق، واحتمال تغيير وظيفته خلال حياته المهنية. كما يهمل احتمال تغيرات حادة في المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة والمعدلة.

5 - نموذج هرمنسون¹⁶ يستخدم هذا النموذج المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة، لقياس الفاعلية المتبع في نموذج Lev & Schwartz والأجور المستقبلية، كما في نموذج النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد لفترة معينة¹⁷ ويحسب وفق الصيغة التالية :

$$\text{Efficiency Ratio} = 5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

حيث:

$RF(0)$ = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة الحالية

$RE(0)$ = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد

للسنة الحالية

$RF(4)$ = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة للسنة الخامسة

$RE(4)$ = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد

للسنة الخامسة

النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية بين مجموع مؤسسات القطاع تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية.

6 - نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية¹⁸ : وفقا لهذا النموذج يتم قياس القيمة

المتوقعة لأي مورد بشري بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر

الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة , تقوم المؤسسة بقياس قيمة أفرادها، عن طريق تحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل. النموذج يقترح خمس خطوات لتحديد قيمة الموارد البشرية كالتالي:

- تقدير المدة التي يمكنها الموظف بالمؤسسة.
 - تحديد الوظائف التي يمكن أن يشغلها الفرد في المؤسسة مستقبلا
 - تقدير القيمة الناتجة عن شغل هذه الوظائف
 - حساب احتمال شغل هذه الوظائف
 - تحيين قيمة الناتجة عن شغل الوظائف
- نظريا يعتبر هذا النموذج أكثر علمية من غيره لكونه يمكن من معرفة القيمة الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية وذلك لاعتماده على عناصر تتعلق بالموظف وقيمة الناصب التي يمكن شغلها من طرف الموظف وهي عناصر يمكن تقييمها بموثوقية.

7- نموذج جاغي و لو¹⁹ يركز النموذج على تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، فالمجموعة يفترض أن تشمل عدد من الموظفين في مجموعة عمل تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشتمل على عاملين يعملون في نفس القسم. والغرض من ذلك هو معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق ويفترض إن هذا النموذج يقوم على أن تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين تتسم بالصعوبة، ويكون أسهل عندما يتم تحديد نسبة الأفراد الذين المحتمل مغادرتهم المؤسسة والأفراد المتوقع ترقيتهم خلال فترة معينة.

يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستنجز من طرف الموظفين كما تحتوي قيمة هذه المهام تنجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة لمجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة، ومن خلال معطيات المصفوفة يتم حساب قيمة الموارد البشرية وفق المعادلة التالية:

$$TV=(N) \text{rn} (T)n(V)$$

حيث:

$$TV = \text{عمود مصفوفة مؤشر لقيمة للموظفين الحاليين}$$

(N) = عمود مصفوفة مؤشر لعدد الموظفين الحاليين

N = الزمن

r = معدل الخصم

(T) = احتمال شغل الموظف لمهام أخرى

(V) = قيمة الموظف خلال الفترة

هذا النموذج يحاول تبسيط طريقة حساب قيمة الموارد البشرية للمؤسسة عن طريق حساب قيمة مجموعة الأفراد بدل الفرد الواحد.

المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

أولاً- طريقة رسملة المورد البشري: يتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من اجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المرد البشري بعد إثباتها يتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف

1/ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

2/ مصاريف الحصول على العنصر البشري

3/ مصاريف تطوير كفاءة المورد البشري

لذلك فان قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر

البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة، وبالتالي فان القسط السنوي الواجب إطفائه:

$$\frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي الأصل البشري}} = \text{القسط السنوي المورد البشري}$$

التسجيلات المحاسبية

1/ تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيود: يخص حساب الموارد البشرية كحساب استثمار يجعل مدينا بكل عبء تتحمله المؤسسة

كما يلي: $\times \times \times$ من ح/ المورد البشري

$\times \times \times$ إلى ح/ طريقة التسديد

2/ إطفاء قيمة المورد البشري:

القيود: $\times\times\times$ من ح/ قسط إطفاء المورد البشري $\times\times\times$ إلى ح/ المورد البشري
لا يتم إنشاء مخصص لمواجهة نقص القيمة للمورد البشري، بحكم المورد البشري يختلف عن المورد المادي.

3/ التنازل عن المورد البشري:

قد يتم التنازل عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:
* نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري.
* القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاءات.
القيود:

في حالة نتيجة التنازل موجبة

$\times\times\times$ من ح/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل)

إلى مذكورين: $\times\times\times$ ح/ الموارد البشرية

$\times\times\times$ ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

في حالة نتيجة التنازل سالبة

من مذكورين: $\times\times\times$ ح/ النقدية

$\times\times\times$ ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

$\times\times\times$ إلى ح/ الموارد البشرية

4/ وفاة المورد البشري:

في حالة وفاة المورد البشري يتم اعتبار القيمة المتبقية للمورد خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية حيث:

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاءات

القيود: $\times\times\times$ من ح/ خسائر الموارد البشرية

$\times\times\times$ إلى ح/ الموارد البشرية

ثانيا - الحسابات الحيادية

هي طريقة لا تؤثر في نتائج أعمال المؤسسة ولا في الميزانية الختامية إنما تهدف إلى إظهار التغيرات في قيمة خدمات المورد البشري من فترة لأخرى.

يعتبر استخدام الحساب المحايد وسيلة تسجيل أو موازنة باستخدام القيد المزدوج²⁰ دون أن يكون هناك تأثير في نتائج أعمال المؤسسة لا في ميزانيتها الختامية، لأن المؤسسة في الحقيقة تحملت أصلاً تكلفة خدمات المورد البشري والتي هي مجموع المرتبات والأجور والمنافع الأخرى وأعباء التدريب والرسكلة.

إن هذه الطريقة تعتمد إثبات قيمة للمورد البشري فقط للتعرف على التغيرات الدورية في هذه القيمة إن حساب قيمة المورد البشري هو بمثابة حساب مراقبة يتم من خلال سجل محاسب يخصص لذلك شأنه شأن السجلات المحاسبية مساعدة تتضمن حساباً لكل منتسب، يبين حركة قيمة خدماته من سنة لأخرى، ويمكن أن تصنف تلك الحسابات حسب الاختصاصات أو حسب الأقسام بحيث تبين قيمة هذه الخدمات بالنسبة لكل قسم أو اختصاص.

إن عملية التسجيل هذه، هي تسجيل لقيمة خدمات وليست تسجيلاً لأصول، بالتالي هي تستبعد المشكلة

المتعلقة باعتبار البشر أصولاً مملوكة للمؤسسة.

وإذا كانت المؤسسة تستفيد من الأصل البشري، فإن هذه الاستفادة لا ينبغي أن تربط بشكل مسبق بأي مدى زمني مستقبلي ويرى طولسون و ديوي²¹ أنه لا يمكن اعتبار العاملين جزءاً من استثمارات المؤسسة، بحيث تؤخذ لهم قيمة معينة عند احتساب معدل العائد، لأن الخدمات التي يؤديها العاملون، هي خدمات مدفوعة الثمن (المرتبات والأجور)، فإذا كانت المؤسسة قد حصلت، مثلاً، على خدمات من جهة خارجية، كأن تكون جهة استشارية أو خدمية، فهل يجوز اعتبار هذه الجهة جزءاً من استثمارات المؤسسة.

الخاتمة

تعتبر محاسبة الموارد البشرية منهجاً جديداً لقياس قيمة خدمات المورد البشري، تناول هذا البحث موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث العناصر الأساسية للمحاسبة من اعتراف وقياس وإفصاح والمشاكل التي تعترضها مع تباين النظرة والمعالجة بين نظريتي القيمة والتكلفة.

من خلال هذا البحث تطرقنا إلى الطرق المختلفة التي تمكننا من قياس قيمة الخدمات التي يؤديها موظفو المؤسسة وكيفية معالجة قيمة هذه الخدمات محاسبيا وكيف يتم تعديلها من فترة لأخرى، مستخدما البيانات المستقاة من القوائم المالية.

تم من خلال البحث تقديم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تستفيد منها المؤسسة بكونها كيانا يتأثر بكل التغييرات والمورد البشري هو أحد العناصر التي تتغير قيمتها بفعل عدة عناصر منها الخبرة والتطوير والتدريب ويمكن حصرها في الآتي:

* - للمورد البشري أهمية كبيرة في واقع المؤسسة، لكن الاهتمام بمعالجته محاسبيا لازال محدودا؛
* - تركز محاسبة الموارد البشرية على أغراض داخلية لتسهيل إيجاد الإدارة الكفؤة لتسيير الموارد البشرية؛

* - كل الطرق التي اهتمت بتقييم الموارد البشرية تواجه انتقادات كثيرة، ولا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها، أو اعتبارها موضوع متفق عليه؛

* - إن المرتبات والأجور يمكن أن تشكل أفضل أساس لاحتساب قيمة خدمات العاملين.

* - إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد باعتبارهم موارد ثمينة في المؤسسة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد؛

* - يجب إظهار معلومات كافية عن العاملين في التقارير السنوية بصيغة متناسقة من فترة لأخرى،

وأن تتضمن بيانات عن دوران العاملين، إضافة إلى الأعداد والاختصاصات والخبرات؛

* - الإفصاح عن نفقات تدريب وتطوير العاملين في توبيقات خاصة في الإيضاحات الملحقة

بالقوائم المالية، حتى يمكن التعرف على جهود المؤسسة في تدريب وتطوير العاملين، وحجم استثماراتها في هذا المجال؛

* - مراعاة البيانات الخاصة بالاستثمار في التدريب عند تقييم المؤسسات، حيث لا يمكن فصل أثر

التدريب عن المتغيرات المؤثرة في الأداء؛

* - العناية بإدارة الموارد البشرية، لأن هذه الإدارة بدأت في الوقت الحاضر تكتسب أهمية كبيرة نظرا

لكثرة وتعدد الواجبات الملقة على عاتقها في توفير وتنمية الموارد البشرية.

قائمة المراجع

- ¹ Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
- ² Kumar, Depak, 2002, Human Resource planning, Excel Book, N.Delhi, PP. 326-346.
³ عبد الوهاب، علي محمد وعامر، سيد يسن، 1980، محاسبة الموارد البشرية، عرض وتحليل، دار المريخ، الرياض، ص 19
- ⁴ 10- Matz, Usry, 1980, Cost Accounting – planning and Control, South- Western publishing co., SA, PP. 421-423.
- ⁵ Flamholtz, Eric, 1971, Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.
- ⁶ Bohlander & Snell, 2004, Managing Human Resources, Thomson Corp., U.S., PP. 14-15.
- ⁷ Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
- ⁸ Flamholtz, Eric, 1971, Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.
- ⁹ Hansen, B. (2007). Personnel investments and abnormal return. Journal of Human Resource Costing and Accounting, 2(2): 9-29.
- ¹⁰ Dr. M.C. Garg . Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ¹¹Dr. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ¹² Dr. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ¹³ Author: Dr. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ¹⁴ Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
- ¹⁵ Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
- ¹⁶ Author: Dr. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ¹⁷Belkaoui, A., 2004, Accounting Theory, Thomson Learning, London, PP. 281-285.
- ¹⁸ Flamholtz, Eric, 1971, Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.
- ¹⁹ Author: Dr. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development
Course Code: MC-207-H Vettor: Dr. P.K. Gupta
- ²⁰ Horngren, Harrison, Bamber, 2001, Accounting, prentice hall, N.J. P.91.
- ²¹ Toulson. Paul K, Dewe, Philip, 2004, HR accounting as a measurement tool, Human Resource Management Journal, Vol, 14, Issue 2, PP. 75-90.