

دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري

The Role Of Human Resources Accounting In The Valuation Of Human Capital

سلطاني عادل*

جامعة المسيلة - الجزائر-

adel.soltani@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2021/07/ 12

تاريخ القبول: 2021/06/ 08

تاريخ الاستلام: 2021/05/ 25

الملخص:

يهدف البحث إلى إبراز مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري من خلال عرض أهم النماذج التي اقترحتها لهذا الغرض، وقد استخدمت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي المبني على دراسة حالة في إحدى الشركات الجزائرية الخاصة المهمة ويتعلق الأمر بشركة كوندور الكترونيكس.

وقد خلصت الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية نجحت في تقديم العديد من النماذج تلبية حاجة تقييم رأس المال البشري بالمنظمات، لكن ولا طريقة من تلك الطرق لاقت قبولا عاما يسمح باعتمادها لعرض قيمة لرأس المال البشري في القوائم المالية لعدة انتقادات، لكن ذلك لا يمنع أن تستفيد المنظمات من تلك النماذج لتقييم رأس مالها البشري بغية استخدام المعلومات حوله في إدارته وهو ما تم توضيحه من خلال دراسة الحالة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، رأس المال البشري، تقييم رأس المال البشري.

تصنيف JEL: M4; M41 .

Abstract :

This research aims to highlight the contribution of human resources accounting to the valuation of human capital, This study analyzed the prospects and challenges of valuing human capital through Human Resource Accounting (HRA) using a descriptive and analytical approach based on a study case in an important Algerian private company (CONDOR ELECTRONICS).

The study concluded that Human Resource Accounting (HRA) fulfils the need of evaluation human resources but The contribution of HRA is however limited by lack of universal approach to its reporting and low level of awareness and acceptance of the techniques. But it remains to say that every organization may use one of these models to use the information regarding human capital in managing it as chewed through the study case.

Keywords: Human Resource Accounting, Human Capital Valuation, Human capital.

JEL classification codes: M4;M41

*المؤلف المرسل: سلطاني عادل.

"سيتوجب على المؤسسات قيادة استراتيجيتها آخذة بالأولوية في الحسبان رأس المال البشري، اليوم لا أحد يعرف كيف، لكن خلال عشر سنوات قادمة الأشياء ستتغير". هكذا صاغ Peter Drucker واحدة من أهم مقولاته في إدارة الأعمال سنوات قبل وفاته، وربما لا أحد آنذاك كان يعرف ما الذي ستؤول إليه الأمور! (Alain CHAMAK, Céline FROMAGE, 2006, p. 9)

إن التحولات الكبيرة التي ميزت القرن 21 من كثافة العولمة واشتداد المنافسة فرضت على منظمات الأعمال تكثيف البحوث والدراسات حول ما من شأنه أن يضمن لها بقاءها واستمراريتها في بيئة لا تثبت على حال، وقد مكنت تلك الأبحاث من إزالة الستار عن حقائق غير منظورة لها الدور البارز في تحقيق التميز من خلال إحداث فارق كبير بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنظمات، تم تفسيرها بالمعرفة والتي ترتبط أساسا بالعنصر البشري. فتنامت الدعوات إلى اقتصاد المعرفة، أو ما عبر عنه البعض بـ "الاقتصاد البشري بدل البشر في الاقتصاد" (Maurice OBADIA, 2003, p. 2)، فأصبحت الملامح الأساسية للاقتصاد اليوم هي التركيز المتزايد على رأس المال البشري، بمعنى الحاجة إلى معلومات وخبرات ومهارات البشر أكثر من الحاجة إلى رأس المال المادي.

إن هذه التحولات فرضت على منظمات الأعمال تحديات أكبر، تمثلت في مهمات جديدة في إدارة رأس المال البشري، تتركز أساسا حول إيجاد كفاءات تقيمه وقياسه، حتى تضمن تلك المنظمات إدارته بشكل يفضي إلى تحقيق أهدافها، أخذا بالمقولة الشهيرة "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، ولكن ما لم يقل أيضا هو أن ما هو مهم غالبا ما يصعب جدا قياسه بالتالي تصعب إدارته.

كل هذا أعطى وجها جديدا للأبحاث حول رأس المال البشري تعنى بتقييمه وقياسه نظرا للدور المركزي الذي يلعبه في الأداء المستديم للمنظمات من جهة، والعواقب الكارثية جراء إهماله من طرف المنظمات من جهة أخرى.

إن النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر والاستثمار فيهم كأصول حينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشري أقل مما هي عليه الآن، لكن ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشري للمنشأة وللإقتصاد ككل نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولا، وهذا الميدان الجديد عرف باسم "المحاسبة عن الموارد البشرية"، يمكن أن نلخص ما يطرحه الباحثون بهذا الصدد في أن أهمية محاسبة الموارد البشرية تكمن في إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية مما يجعلها تعبر عن الواقع وتتصف بقابلية المقارنة والشمول كما يجعلها أكثر ترابطا، ذلك أن اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية كمصروفات جارية وليس كاستثمارات رأس مالية يجعل القوائم المالية لا تمثل الواقع. إشكالية البحث:

مع تزايد أهمية رأس المال البشري تزايدت معها المشكلات المرتبطة بكيفية إدارته، وانطلاقا من فكرة "أنه لا يمكن إدارة ما لا يمكن قياسه" فإن مشكلة قياس رأس المال البشري تعد هي المشكلة الأم التي يرتبط حلها بحل العديد من المشكلات الفرعية المرتبطة برأس المال البشري، ومع تعاضم الدور

الذي يلعبه في عملية خلق ودعم القيمة التنافسية فهذا يعني ضمنا أن القصور في القياس لرأس المال البشري أدى إلى القصور في إدارته. وقد حاولت محاسبة الموارد البشرية تلبية تلك الحاجة، لذلك يسعى هذا البحث للإجابة على التساؤل التالي

هل استطاعت محاسبة الموارد البشرية تلبية حاجة تقييم رأس المال البشري بتقديم نموذج يحظى بالقبول العام يسمح بعرض قيمة لرأس المال البشري كأصل في القوائم المالية؟

ولدراسة هذا الموضوع والإجابة على الإشكالية الأساسية له تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هي أهم النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس المال البشري؟
- 2- وهل حظي نموذج من تلك النماذج بالقبول العام بشكل يسمح بعرض قيمة لرأس المال البشري كأصل في القوائم المالية؟

3- هل يمكن تطبيق تلك النماذج في المؤسسة الجزائرية من خلال دراسة الحالة؟

اهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى مايلي:

- ❖ إظهار أهمية تقييم رأس المال البشري بالمؤسسة ودور عملية تقييمه في تحسين إدارته.
- ❖ عرض مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري من خلال أهم النماذج المقترحة.

❖ إبراز أهم الانتقادات التي وجهت لمحاسبة الموارد البشرية في تقييمها لرأس المال البشري.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهجين الوصفي والتحليلي من خلال استعراض لأهم الأدبيات النظرية التي تناولت موضوع البحث مع تدعيمها بدراسة حالة بإحدى المؤسسات الجزائرية من خلال تطبيق احد النماذج المعروضة في البحث لتقييم رأس المال البشري بها.

تقسيمات البحث:

للإجابة على هذه التساؤلات وبغية بلوغ الهدف المنشود من البحث. تم توزيع الموضوع على النقاط

الرئيسية التالية:

I. مفهوم رأس المال البشري.

II. الإطار التقني لرأس المال البشري.

III. الحاجة إلى تقييم رأس المال البشري.

IV. أهمية محاسبة الموارد البشرية.

V. نماذج تقييم وقياس رأس المال البشري.

VI. دراسة الحالة.

VII. التعليق على النتائج.

VIII. الخاتمة.

IX. قائمة المراجع.

I. مفهوم رأس المال البشري:

إن مصطلح "رأس المال البشري" عرف انتقادات كبيرة من المعارضين الذين يرفضون هذه التسمية، فحسب رأيهم أن يتم الجمع بين "رأس مال" و"البشر" يعتبر بمثابة شتيمة لهذا الأخير، لأن النشاط البشري لا يمكن أن يقيم أو يقاس كما يقيم مردود الآلات، فعلى حد قولهم أنه من الخطر أن النظريات الاقتصادية واستراتيجيات المؤسسات تأخذ بالحسبان تقييم النشاط البشري كميًا. ولكن الحقيقة عكس ذلك لأن هذا المصطلح يعترف بالإنسان، ويعطي قيمة للبعد الفكري، أن مفهوم رأس المال البشري يندرج ضمن فلسفة إنسانية. (Alain CHAMAK, Céline FROMAGE, 2006, p.19)

إن مصطلح "رأس المال البشري" ظهر للوجود أول مرة في أعمال الاقتصادي الأمريكي "Schultz" عام 1961 والذي عبر عنه بالكلمات التالية: "في حين يبدو من الواضح أن الأفراد يكتسبون خبرات ومعارف مفيدة، فإنه ليس من الواضح جدا أن تلك الخبرات والمعارف تشكل صيغة رأس مال (و) أن رأس المال هذا هو بقدر كبير نتاج استثمار مدروس" (Laurent CAPPELLETTI, 2010, p. 3). وتكملة لأعمال "Schultz" فإن "Becker" عبر عن "رأس المال البشري" بالآتي: "فضلا عن رأس المال المادي، فإن رأس المال البشري يمكن أن يكتسب عن طريق التعليم والتكوين، يمكن الحفاظ عليه وتطويره بصيانتته عبر التكوين المتواصل (و)/(أو) الاهتمام بصحة الأفراد، بالمثل أيضا، فإنه يجب أن يولد ربحا من خلال العوائد المتحصل عليها عندما تتوفر الكفاءات" (Laurent CAPPELLETTI, 2010 pp. (3-4)).

لقد استعمل "Becker" تسمية "رأس المال البشري" ليحدد ما إذا كانت الكفاءات، الخبرات والمعارف البشرية تؤدي إلى استثمار يجلب عوائد برفع إنتاجية الأفراد. لقد أسس "Becker" نظريته بالإجابة على سؤال في غاية البساطة وهو هل أن الإنسان يمثل رأس مال في حد ذاته؟، وقد سمحت له أبحاثه الرائدة في هذا المجال بالإجابة عليه بالإيجاب، يمكن تلخيصها كالآتي: "الإنسان يملك رأس مال حقيقي على شكل معارف، خبرات، ذكاء، إبداع وتخيل وعندما تتاح له فرصة في مجال العمل أو التكوين فإنه سيفكر كمستثمر" (Alain CHAMAK, Céline FROMAGE, 2006, p.15).

لقد حدد كل من "Schultz" و "Becker" بمصطلح "رأس المال البشري" الإمكانيات الفيزيائية والفكرية المتاحة للإنتاج الاقتصادي.

فبعد هذه الأعمال الممهدة لهذين المفكرين حظي مفهوم رأس المال البشري باهتمام منقطع النظير، فقد اعتنت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) كثيرا بمفهوم رأس المال البشري ودوره في تنمية الأوطان وقد عرفته كالآتي: "مجموع المعارف، المؤهلات، الكفاءات والخصائص الفردية التي تسهل خلق الرفاهية الشخصية، الاجتماعية والاقتصادية" (Alain CHAMAK, Céline FROMAGE, 2006, p.17).

لقد اعتبرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن رأس المال البشري يشكل أصلا غير مادي يدعم ويزيد من الإنتاجية، الإبداع وإمكانية التشغيل.

فمنذ ظهور مفهوم رأس المال البشري لا يمكن تحرير تعريف له دون ربطه بالأداء وخلق القيمة، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد، فقد تطور مفهوم رأس المال البشري حيث تغيرت النظرة إلى العاملين ليس باعتبارهم رأس مال بشري وأصل فحسب بل كملاك رأس مال بشري ومستثمرين، وقد علق "Davenport" عام (1999) عن ذلك بقوله: "لقد آن الأوان لناخذ تعبير "أصل" إلى مستوى جديد، بأن نفكر في العاملين ليس كرأس مال بشري فحسب بل كملاك رأس مال بشري ومستثمرين، فكما هو الحال لفكرة "الأصل" فإن فكرة "المستثمر" تؤكد القيمة...العاملون وليس المنظمة هم من يملكون رأس المال، العاملون وليس المنظمة هم من يقررون متى، كيف وأين يستثمرونه، مثل المستثمرين الماليين فإن بعض مستثمري رأس المال البشري أكثر فعالية ونشاطا من آخرين، والنقطة تكمن هنا، فكملاك رأس مالهم البشري فإنهم يملكون الخيارات". (Leslie A. weatherly , 2003, p. 2)

إذن فالفكرة العامة واضحة، فبالنسبة للعاملين فإنهم يتوقعون عوائد من استثمار رأس مالهم البشري متمثلة في مستوى أجر أعلى، رضى وظيفي أكبر ومسار مهني أفضل وفي نفس الوقت. أما بالنسبة للمستخدمين فالعوائد التي يتوقعونها من استثمار رأس المال البشري تتمثل في تحسين الأداء والإنتاجية، المرونة والقدرة على الإبداع والتي ستؤدي إلى توسيع قاعدة المهارات وزيادة مستوى المعرفة والكفاءة والمساهمة في تحقيق الميزة التنافسية. وقد وصف "Schuller" عام (2000) ذلك بقوله: " الرسالة العامة مقنعة، المهارات، المعرفة والكفاءات هي عوامل مفتوحة في تحديد ما إذا كانت المنظمات والأمم ستحقق الرفاهية". (Leslie A. weatherly , 2003, p. 9)

II. الإطار التقني لرأس المال البشري

كانت قيمة المنظمة تستمد من الميزانية العامة، مثلما هو الحال بالنسبة لأصولها المختلفة كالمباني والمعدات وغيرها باعتبار أن ذلك يمثل انعكاسا وافيا لقيمتها، إلا أن هذا التقييم أصبح موضوعا لتساؤلات كثيرة لأسباب عديدة، منها ما ظهر مؤخرا من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة والاعتراف بأن رأس المال البشري يمثل جزءا ذو أهمية متزايدة من مجموع قيمة المنظمة.

لقد اتفق الباحثون على أن البشر يعتبرون موردا مهما ولهم دور رئيسي وفاعل في نجاح المنظمة وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيدا لأغراض اتخاذ القرارات، لذلك كانت الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية، وهي تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المرتبطة بها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال.

لذلك كان الموضوع الرئيسي للإطار التقني لرأس المال البشري يتمثل في معالجة البشر كأصول في القوائم المالية، ويتمحور حول السؤال التالي: هل يعتبر البشر أصولا؟

ولمناقشة هذا الموضوع سنتطرق إلى تعريف الأصول ومعايير اعتبار الأصل، وسنتقل إلى آراء الباحثين حول الموضوع.

1. تعريف الأصل

لقد تم تعريف الأصل بعدة تعاريف:

"يعرف الاقتصاديون الأصل بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة. McConnel, (1978, p 313).

أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة، ويعرف المحاسبون الأصل بأنه مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية ويمكن قياسه نقديا بطريقة موضوعية" (J. Smith, and R. Keith, 1980, p.22).

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأصل كالاتي: "أرباح اقتصادية مستقبلية محتملة يمتلكها أو يتحكم بها كيان مخصوص كنتيجة لصفقات أو أحداث ماضية" (Jeffrey A. COHEN, 2005, p.09).

ومع تعدد التعاريف لا يوجد تعريف واحد لقي قبولاً عاماً، إلا أن هناك معايير معينة يجب أخذها في الاعتبار قبل معاملة أي شيء على أنه أصل وذلك لأغراض القوائم المالية. والمعايير الأساسية لاعتبار الشيء أصلاً هي: "أن تقدم خدمات مستقبلية للمنشأة، أن تكون قابلة للقياس وأن تكون في ملكية أو تحت سيطرة الوحدة المحاسبية. والمعيار الأساسي هو الخدمات المستقبلية، بمعنى أنه إذا كان الشيء سوف لن تنتج عنه خدمات في فترات مالية مقبلة فلا يمكن اعتباره أصلاً" (أريك فلامهولتز، 1992، ص63)

2. هل يعتبر البشر أصولاً؟

لقد اختلف الباحثون في اعتبار الموارد البشرية أصولاً، فالبعض يرى أن الملكية وليس التحكم هو المعيار الثالث، ونظراً لأن البشر لا يمكن امتلاكهم الآن فلا يمكن اعتبارهم أصولاً، والبعض الآخر يرى أنه توجد حالة من عدم التأكد عالية بالنسبة لتحقيق الخدمات المستقبلية للموارد البشرية، حيث أن الأفراد لديهم الحرية في ترك العمل في أي وقت، وبناءً على ذلك فإنه إذا كان يبدو منطقياً أن الموارد البشرية يمكن اعتبارها أصولاً، إلا أنه لا يمكن اعتبارها كذلك من الناحية العملية، وهناك البعض الآخر يرى أن توقيت الحصول على الخدمات المتوقعة غير محدد وبالتالي يصعب رسملة هذه الخدمات نظراً لعدم وجود أحد المتغيرات المطلوبة ألا وهو الفترة الزمنية.

ويرى فلامهولتز (1985) أن "القضية الأساسية ليست ما إذا كان الأفراد في حد ذاتهم يمكن أن يعاملوا كأصول بالقوائم المالية، فالأفراد ليسوا أصولاً إنما خدمات الأفراد هي التي من المتوقع أن توفر أصلاً للمنشأة ومن ثم فالسؤال الصحيح يكون: هل يجب معاملة "الاستثمارات" في الموارد البشرية كأصول للمنشأة، ومثل هذا السؤال يعكس طبيعة ومدى معاملة أي استثمارات على أنها أصول". (أريك فلامهولتز، 1992، ص62)

ويرى أن هناك سببين رئيسيين لاعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصولاً في القوائم المالية (أريك فلامهولتز، 1992، ص66):

أولاً: أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون هذه المعلومات واضحة في القوائم المالية لمساعدتهم في تقديرهم للقيمة الكلية للمنشأة.
وثانياً: لأن الاستثمار في الموارد البشرية يفي بالمطلوبات اللازمة لاعتبارها أصولاً من الناحية المحاسبية.

كما تحفظ Davenport (1999) على اعتبار البشر أصولاً للأسباب التالية (Angela BARON, Michael ARMSTRONG, 2007, p.11):

- ❖ لا يجب معاملة البشر كأصول غير فعالة تباع، تشتري وتستبدل تبعاً لزوجات ملاكهم، أكثر من ذلك هم فعلاً يتحكمون بفعالية في حياتهم العملية الخاصة.
- ❖ أن المفهوم بأن المنظمات تمتلك أصولاً بشرية كما تمتلك الآلات غير مقبول من ناحية المبدأ، وغير قابل للتطبيق عملياً. باختصار تغيير البشر بوضعهم في نفس الفئة كالمباني والتجهيزات.
- ❖ لا يوجد أي نظام لـ "محاسبة الأصول البشرية" استطاع أن ينجح في تقديم طريقة مقنعة لإعطاء قيمة مالية للموارد البشرية، في كل الحالات هذا ينقص من قدر القيمة الكبيرة غير المنظورة التي يقدمها البشر للمنظمات.

لكن نظرية رأس المال البشري أكدت على أن البشر يمكنهم المساهمة في خلق القيمة المضافة للمنظمات، وقد اعتبرت البشر كأصول وأكدت على أن الاستثمار في البشر من طرف المنظمات سيولد عوائد مفيدة.

وقد قام Becker عام 1975 بمساهمة جد هامة لتوضيح مفهوم رأس المال البشري كأصل كما علق عليها Scarborough و Elias (2002): "ما ينطبق على مفهوم رأس المال البشري مشابه لنظريات رأس المال المادي، في نظرية رأس المال البشري فإن المرجع المعتمد هم البشر والمهارات، بينما في نظرية رأس المال المادي فإن المرجع المعتمد هي المباني والمعدات، في نظرية رأس المال البشري تعطى الأهمية للطريقة التي تخلق بها كفاءات العاملين القيمة للمنظمة بنفس الطريقة التي يساهم بها صاحب رأس المال المادي (يمكن أن يكون شيء ما مثل حقل بترول إنتاج مبنى مصنع) في أداء المنشأة، هكذا فإن نظرية رأس المال البشري ترى العامل كأصل له آثار هامة في ممارسات إدارة الأعمال، هذا يؤدي إلى أن نخلص للقول بأن المنشآت تحتاج إلى أن تعتبر التكاليف المرتبطة بالأجور، التدريب والتطوير والتدرج المادي كاستثمار يخلق قيمة للأعمال، النظرية نتيجة لذلك رسخت فلسفة إدارة الموارد البشرية (HRM) التي كما تم تطويرها في الثمانينات-تقول بأنه يجب معاملة العاملين كأصول بدل تكاليف". (Angela BARON, Michael ARMSTRONG, 2007, p.10)

3. مشكلة استنفاد الأصول البشرية

إن اعتبار البشر أصولاً من أصول المنظمة يعني رسمة هذه الأصول، والمشكلة التي تظهر حينئذ هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، فبالنسبة للأصول المادية مثل الآلات والمعدات فهذه العملية تسمى بالإهلاك، أما بالنسبة للأصول غير الملموسة أو المعنوية فتسمى العملية بالاستنفاد.

إن المقصود من الاستنفاد هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة المتوقعة لخدمات هذا الأصل، أي أن الهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها، أي أن استنفاد الأصول البشرية يكون مبنياً على الفترة المتوقعة لخدماتها والتي يجب تقديرها، فبعض الأصول البشرية لها مدة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المنشأة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدمتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة بالمنشأة، ومجموعة ثالثة تكون مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، أي أنه إذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفد بالكامل.

III. الحاجة إلى تقييم وقياس رأس المال البشري:

إن رأس المال البشري يعد أصلاً غير مادي بالغ الأهمية لنجاح الأعمال، ان الاعتراف بدور رأس المال البشري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة أدى إلى تكريس الاهتمام حول تطوير طرق ونماذج لقياس قيمة هذا الأصل، وذلك للأسباب التالية (Angela BARON, Michael ARMSTRONG, 2007): (p. 34)

- ❖ إن رأس المال البشري يشكل عنصراً مفتاحاً للقيمة السوقية للمنظمة، حيث أن إحدى الدراسات التي أجريت عام 2003 (CFO research services) قدرت بأن قيمة رأس المال البشري تمثل أكثر من 36% من العائد الكلي لمنظمة نموذجية.
- ❖ إن البشر في المنظمة يخلقون القيمة، وأن قياس تلك القيمة يزود بقاعدة لتخطيط الموارد البشرية، ومراقبة فاعلية وأثر ممارسات وسياسات الموارد البشرية.
- ❖ إن عملية تحديد القياسات وجمع وتحليل البيانات المرتبطة بها ستؤدي إلى تركيز المنظمات على ما يجب فعله لإيجاد، الاحتفاظ، تطوير وأداء أفضل استعمال لرأس مالها البشري.
- ❖ إن القياسات يمكن أن تستغل لمراقبة التطور في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية للموارد البشرية، وبصفة عامة لتقييم فاعلية ممارسات الموارد البشرية.
- ❖ لا يمكنك إدارة مالا يمكنك قياسه.

من جانب آخر وفضلاً عن الأسباب السالفة الذكر فإن تقييم وقياس رأس المال البشري يسمح بترسيخ القيمة الصحيحة لنتائج الأعمال، والقيمة الحقيقية للمنشأة، ويعد أكثر صدقاً أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنشأة.

IV. أهمية محاسبة الموارد البشرية

إن النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر والاستثمار فيهم كأصول حينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشري أقل مما هي عليه الآن، لكن ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشري للمنشأة وللإقتصاد ككل نشطت منذ الستينات البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عرف باسم "المحاسبة عن الموارد البشرية" "Human Resource Accounting". وطبقاً

للتعريف الذي وضعته لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، فإن المحاسبة عن الموارد البشرية هي: "عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية" (فلامهولتز، 1992، ص.03).

وهي بذلك تشتمل على التكاليف التي تتحملها المنشآت التي تهدف إلى الربح وغيرها في سبيل استقطاب، اختيار، تعيين، توظيف، تدريب وتنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة، وهي تشتمل أيضا على قياس القيمة الاقتصادية للبشر العاملين في المنشأة. ويرى المتخصصون في الموارد البشرية بأن محاسبة الموارد البشرية لها ثلاثة وظائف أساسية هي (فلامهولتز، 1992، ص.30):

- ❖ أنها توفر الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- ❖ أنها تقدم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية.
- ❖ أنها تحفز الإدارة على الأخذ بعين الاعتبار مفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ قرارات متعلقة بالموارد البشرية.

ويمكن أن نلخص ما يطرحه الباحثون بهذا الصدد في أن أهمية محاسبة الموارد البشرية تكمن في إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية مما يجعلها تعبر عن الواقع وتتصف بقابلية المقارنة والشمول كما يجعلها أكثر ترابطا، ذلك أن اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية كمصروفات جارية وليس كاستثمارات رأس مالية يجعل القوائم المالية لا تمثل الواقع.

V. نماذج تقييم وقياس رأس المال البشري

يرى المختصون والباحثون في هذا المجال أن هناك نماذج تعتمد على التكلفة، نماذج تعتمد على القيمة ونماذج نوعية تضم مقاييس سلوكية.

1. نماذج تقييم رأس المال البشري التي تعتمد على التكلفة

ظهرت عدة دراسات و أبحاث علمية مختلفة تستهدف تقييم وقياس الأصول البشرية، وعلى الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها تتفق وأهمية تقييم هذه الأصول لما لذلك من آثار جوهرية على حسن أداء الإدارة لواجباتها.

ويمكن أن نميز بين ثلاثة مداخل رئيسية لتقييم رأس المال البشري على أساس التكلفة هي: التكلفة الأصلية (التاريخية)، تكلفة الإحلال وتكلفة الفرصة البديلة. (Flamholtz Eric, 1972, p.175)

1.1. مدخل التكلفة الأصلية (التاريخية):

يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة رأس المال البشري نفس الأسس المتبعة في قياس الأصول المادية إنتاج الطبيعية، وتعرف التكلفة الأصلية بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتدريبهم وتطويرهم وتنمية قدراتهم. وتتكون هذه التكلفة من عنصرين أساسيين هما:

1.1.1. تكلفة الحصول على البشر:

يشير هذا العنصر إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً، وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب، الاختيار التعيين والتوظيف

وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة كتكاليف الترقية والندب (فلاهرلز، مرجع سابق، ص. 100).

2.1.1. تكلفة التعلم

وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة (مطر محمد عطية، 1982، ص. 231).

2.1.2. تكلفة الإحلال

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الأصول البشرية ولكن الفرق بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية. (Flamholtz ERIC, 1974, p. 52)

ويقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة، ونميز بين نوعين من الإحلال: الإحلال الوظيفي، والإحلال الشخصي.

1.2.1. الإحلال الوظيفي

تعرف تكلفة الإحلال الوظيفي بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة (حنان رضوان، 2001، ص. 220).

2.2.1. تكلفة الإحلال الشخصي

وهي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد إنتاج التنظيم البشري كله. وتشمل تكاليف التوظيف المباشرة وغير المباشرة، تكاليف التعليم وتكاليف ترك الخدمة.

3.1. تكلفة الفرصة البديلة (نموذج المزايدة التنافسية لهيكمان وجونز)

يستخدم في هذا النموذج مفهوم تكلفة الفرصة البديلة حيث تعرف الفرصة البديلة للأصل البشري بأنها: "قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي". وهذا المدخل يقضي بتحديد قيمة الأصل بتكلفة الفرصة الضائعة، والتي تتمثل في أقصى قيمة له في الاستخدام البديل، وهي لا تعطي قيمة للموارد البشرية إلا إذا كانت ذات ندرة نسبية وموضع منافسة بين الرؤساء.

وبناء على هذا المدخل يقترح هذان المؤلفان إجراء المزايدة التنافسية بوساطة مدراء مراكز الربح والاستثمار على خدمات الموظفين والعمال (ذوي المكانة المتميزة) في أقسامهم المختلفة من أجل الانتفاع بخدمات ذلك الموظف في تحسين معدل العائد على الاستثمار في مركزه (Hekimian JAMES, and Jones CURTIS, 1967, p. 107).

ويتم اعتماد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد، نظرا لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح والاستثمار.

2. نماذج تقييم رأس المال البشري التي تعتمد على القيمة

تقوم هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المتوقعة Potontial services من الأصول البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الأصول وهذا ما تهمله أساليب التكلفة.

ونعرض فيما يلي أهم نماذج القياس والتقييم التي تعتمد على القيمة:

1.2. نموذج الشهرة غير المشتراة لهرمانسون (رشا جمادة، 2002، ص. 151):

عد هرمانسون "أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر برسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءا منها. ويسمى "هرمانسون" الطريقة بنموذج الشهرة غير المشتراة، فمثلا: إذا كان معدل العائد على الأصول المملوكة في صناعة معينة خلال السنوات الخمسة الماضية 12%، و أن الشركة حققت عائدا قدره 15% على أصولها البالغة 6 ملايين دينار.

عندئذ يفترض أن تقيم أصولها البشرية بـ 180.000 دج نظرا لأن الربح هو $15\% \times 6.000.000 = 900.000$ في حين الربح الاعتيادي هو $12\% \times 6.000.000 = 720.000$ دج، فتصبح مقدار الأصول ككل 6.180.000 دج.

2.2. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للف و سشوارتز (Baruch Lev, Schwartz, 1971, P.106):

يستخدم هذان المؤلفان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات المالية الذي يستند على نظرية Irving fisher لرأس المال حيث أن رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق وتولد الدخل، وقيمتها (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل خصم معين للمالك لهذا المورد".

وهذا يقودنا إلى النموذج إنتاج المعادلة التي يتم من خلالها قياس قيمة رأس المال البشري كما يلي:

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

حيث :

$E(V_y^x)$: هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره y سنة.

T : سن التقاعد

$P_y(t)$ احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لشركة معينة فإن مصطلح

"موت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

I_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة i .

Y: معدل خصم معين للشخص.

ويقدم هذا النموذج مقياسا مقبولا لرأس المال البشري.

ويشير المؤلفان إلى أن قيمة رأس المال المحدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمنظمة ما.

3.2. نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتز (رشا جمادة، 2002، ص.152):

ينظر هذه النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة.

ويستلزم جعل النموذج عمليا وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة الخطوات التالية:

❖ تعريف (وصف) من مجموعة من "الحالات" المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام.

❖ تحدد القيمة لكل حالة للمنظمة.

❖ تقدير الثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة.

❖ احتمال أن شخصا ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة.

والقيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما $E(RV)$ يمكن أن يعبر عنها بـ:

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

حيث :

R_i : هي قيمة R تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة ا.

$P(R_i)$: احتمال شخصا ما سيشغل حالة ا.

t: الوقت أو مرة.

n: حالة ترك العمل.

r: معدل حسم ملائم.

4.2. نموذج المنافع الصافية لظروف التأكد والمحسومة لأوغان Ogan:

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة

التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر ملائمة

للمنظمة، وقد اقترح Ogan نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد

البشرية في منظمة ما، ويعبر عن النموذج بمايلي (Ogan PEKIN, 1976, p.309):

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

حيث:

L: انتهاء الحياة المقدره لخدمة الفرد بالمنظمة

i: سلسلة وجود العامل في العمل: 1,2,3,...

Vai: المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة بالمنظمة.

r: معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة).

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

الصافية المعادلة المؤكدة التي تحددت بعد t.

K_{kj} : العينة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في منظمة في خدمة مهنية ما.

ولهذا النموذج ميزة في استخدامه في منظمات أو مجموعات من الناس الذين تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل حالة موظفي البيع، الخبراء، ومؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية، وحالات أخرى، حيث يعتمد تحديد العوائد فيها على بيانات الوقت الذي يقتضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

VI. دراسة حالة

سنقوم من خلال هاته الدراسة رسملة الموارد البشرية باستخدام أحد النماذج المعروضة في المقال لاحدى المؤسسات الخاصة ويتعلق الأمر بشركة "كوندور إلكترونيكس" وهي شركة جزائرية خاصة تختص في التصنيع، التسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية، الكهرومنزلية، لوازم الإعلام الآلي، الملتيميديا وألواح الطاقة الشمسية، وهي شركة ذات أسهم عدد عمالها يفوق 6000 عامل موزعين على كامل التراب الوطني.

وقد قدم لنا القائمون على المحاسبة في مؤسسة "كوندور اليكترونيكس" كافة الوثائق والمعلومات اللازمة والتي من شأنها أن تساعدنا في عملية رسملة عينة من الموارد البشرية العاملة في المؤسسة. اعتمدنا في عملية رسملة الموارد البشرية على أحد النماذج التي تعتمد على مدخل القيمة، وهو نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للعالمين "ليف" و"شوارتز"، وذلك لاعتبار أن هذا النموذج لقي الكثير من الإشادة من طرف مؤيدي نظرية رسملة الموارد البشرية، حيث اعتبر الاقرب الى الواقع. وللتذكير بنموذج القياس المستخدم فقد أعطى العالمان دالة رياضية لحساب قيمة الأصول البشرية كما يلي:

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

حيث:

$E(V_y^x)$: هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره y سنة، والمقصود بالقيمة المتوقعة، أي القيمة الواجب الاعتراف بها للعنصر البشري من طرف المؤسسة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

T: سن التقاعد، وذلك بغرض تحديد مدة العمل التي يمكن أن يشغلها العامل في المؤسسة، وعادة ما يكون سن التقاعد محدد وفق قوانين. فلكي يستوفي العامل كافة حقوقه بعد التقاعد لابد من اتمام

60 سنة كاملة كعمر أدنى للتقاعد شريطة تحقيق 32 سنة عمل، باستثناء المرأة التي يمكنها التقاعد عند إتمامها سن 55 سنة شريطة تحقيق 32 سنة عمل.

$P_y(t)$: احتمال موت الشخص، ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لشركة معينة فإن مصطلح "موت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد، حيث من الصعوبة بمكان تحديد احتمال موت الشخص مهما تعددت الاسباب، وعليه سنستخدم نسبة أخرى تعبر عن ترك الشخص للمؤسسة والمتمثلة في معدل دوران العاملين (taux de turnover). أما فيما يخص معدلات الترك فقد تم الاعتماد على نسبة الاطارات التي تركت الوظيفة من اجمالي الاطارات التي قامت المؤسسة بتوظيفها خلال سنة 2018.

ومنه تصبح معادلة الترك كما يلي:

$$P_y(t) = \text{عدد الاطارات التي تركت الوظيفة} / \text{مجموع الإطارات الموظفة}$$

ومن خلال (الملحق رقم -6-) تبين أن معدل الترك:

$$P_y(t) = 16.07\%$$

I_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة i ، وهنا يمكن القول بأن الإيرادات المتوقعة لشخص ما خلال فترة العمل تعادل قيمة ما تدفعه المؤسسة من مصاريف ترتبط بالمنصب الوظيفي مقابل حصولها على المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذا المنصب. ومن خلال ما أدلى به رئيس مصلحة المحاسبة اضافة الى ما تم الوقوف عليه من خلال الوثائق المحاسبية للمؤسسة تم تحديد معطيات الإيرادات المستقبلية المتوقعة للشخص، (I_i) في معادلة رياضية كما يلي:

$I_i = \text{دخل العامل خلال فترة العمل (أجر المنصب)} + \text{اقتطاعات الضمان الاجتماعي} - \text{اقتطاعات الضريبة على الدخل الاجمالي (IRGs)} + \text{مصاريف التعليم والتدريب.}$

γ : معدل خصم معين للشخص، والمقصود بمعدل الخصم هو معدل التحيين بغرض الحصول على القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ومعدل التحيين يمكن أن يكون:

❖ معدل تحيين خارجي سائد في الجزائر.

❖ معدل تحيين داخلي مستخدم داخل المؤسسة.

بما أن هذه المعلومة غير متوفرة داخل المؤسسة فاننا اخترنا معدل تحيين خارجي ويتعلق الامر بمعدل التضخم، ويقدر معدل التضخم حسب آخر احصائيات الديوان الوطني للاحصاء ب 7% (ديسمبر 2017)، بعد اسقاط كل المتغيرات على ما يتوفر من معلومات حول الموارد البشرية في مؤسسة "كوندور اليكترونيكس"، قمنا بقياس قيمة عينة من اطارات المؤسسة، حيث تم اختيار العينة من الادارة الوسطى لمؤسسة "كوندور اليكترونيكس" وذلك للاعتبارات التالية:

❖ صعوبة الوصول للمعلومات المتعلقة بالاطارات العاملة في الادارة العليا.

❖ تم اختيار هذه العينة لتوفر المعلومة حول مصاريف الدورات التعليمية والتدريبية التي خضعت لها العينة.

والجدول الموالي يوضح كافة المعلومات اللازمة عن العينة المراد قياس قيمتها:
الجدول رقم (02): معلومات حول العينة المراد قياسها

القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية (دج/السنة)(li)	مصاريف التعليم والتدريب (دج/السنة)	اقتطاع الضريبة على الدخل (دج/السنة)	اقتطاع الضمان الاجتماعي (دج/ السنة)	أجر المنصب (دج/السنة)	مدة العمل المتبقية (i) (سنة)	الخبرة (سنة)	العمر (y) (سنة)	الأصل البشري
51035742.48	311472	365412.98	565296.73	1615133.52	24	8	36	"أ"
39141456.38	311472	221326.47	366928.38	1048366.80	26	6	35	"ب"
37192150.23	311472	255568.20	404741.61	1156404.60	23	9	40	"ج"
35994948.96	311472	218334.62	364687.60	1041964.56	24	8	37	"د"
45314649.6	311472	450092.33	623350.73	1781002.08	20	12	43	"هـ"

المصدر: من اعداد الباحث بناء على المعلومات المتوفرة في مؤسسة "كوندور اليكترونيكس".

من خلال المعلومات المتوفرة في الجدول أعلاه نقوم بحساب القيمة المتوقعة $E(V_y^x)$ للعينة كالتالي:

❖ الشخص (أ):

$$E(V_y^x) = \sum_{t=36}^{60} P_y(-0,1607 + 1) \sum_{i=24}^{60} \frac{51035742,48}{(1,11)^{60-36}}$$

$$E(V_y^x) = 3\,499\,775,36$$

❖ الشخص (ب):

$$E(V_y^x) = \sum_{t=35}^{61} P_y(-0,1607 + 1) \sum_{i=26}^{61} \frac{39141456,38}{(1,11)^{61-35}}$$

$$E(V_y^x) = 2\,178\,495,94$$

❖ الشخص (ج):

$$E(V_y^x) = \sum_{t=40}^{63} P_y(-0,1607 + 1) \sum_{i=23}^{63} \frac{37192150,23}{(1,11)^{63-40}}$$

$$E(V_y^x) = 2\,831\,000,84$$

❖ الشخص (د):

$$E(V_y^x) = \sum_{t=37}^{61} P_y(-0,1607 + 1) \sum_{i=24}^{61} \frac{35994948,96}{(1,11)^{61-37}}$$

$$E(V_y^x) = 2\,468\,353,15$$

❖ الشخص (هـ):

$$E(V_y^x) = \sum_{t=43}^{63} P_y(-0,1607 + 1) \sum_{i=20}^{63} \frac{45314649,6}{(1,11)^{63-43}}$$

$$E(V_y^x) = 4\,717\,330,17$$

VII. التعليق على النتائج

يظهر من خلال قياسنا لعينة من الأصول البشرية لمؤسسة "كوندور اليكترونيكس" أن المعلومات المستخدمة في رسملة الموارد البشرية عادة ما تكون متوفرة في أغلب المؤسسات الاقتصادية، على اعتبار أنها نفس المعلومات المستخدمة في المحاسبة بالطريقة التي تقرها معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS,IFRS)، وكذا النظام المحاسبي المالي (SCF) حول الموارد البشرية، ما ينفي الرأي السائد حول صعوبة ثبات المعلومات حول الموارد البشرية، كما يساهم قياس ورسملة الموارد البشرية بتوفير معلومات متوسطة وبعيدة المدى حول العنصر البشري، مما يسهل على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار العنصر البشري عند رسم استراتيجياتها، إضافة إلى أن قياس الأصول البشرية يوفر كافة المعلومات لإدارة وتسيير العنصر البشري من منطلق أنه لا يمكن إدارة ما لا يمكن قياسه.

VIII. خاتمة

إنه رغم تعدد النماذج التي اقترحتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس المال البشري وبالرغم من الإشادة التي حضي بها بعض النماذج على غرار النموذج المستخدم في دراستنا التطبيقية، إلا أنه ولا نموذج منها حضي بالقبول العام من أجل إظهار قيمة لرأس المال البشري في أصول المؤسسة، وان صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية التي تواجهها محاسبة الموارد البشرية تم إرجاعها إلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية في تركيزها على مؤشرات مالية فقط وعدم اعتمادها على مؤشرات تراعي طبيعة الموارد البشرية.

ومع هذا يبقى لنا أن نشير إلى أن كل مؤسسة جزائرية يمكنها اعتماد احد تلك النماذج لتقييم رأس مالها البشري واعتماد نتائجها ولو في لوائح للميزانية تعبر عن قيمته من خلالها، الأمر الذي سيساعدها على إدارة رأس مالها، ما سيساهم في تحقيق التميز بالتالي البقاء والاستمرارية.

1. أهم النتائج

- ❖ -ساهمت محاسبة الموارد البشرية في اقتراح نماذج مهمة لتقييم رأس المال البشري بالمؤسسة بالرغم من أنها لم تحظ بالقبول العام.
- ❖ -يمكن لأي مؤسسة اعتماد إحدى الطرق التي اقترحتها محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس مالها البشري حيث يساعدها ذلك في تحسين عملية ادارته.
- ❖ -بالرغم من الأهمية الكبيرة لمساهمة محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري إلا أنها تعاني من اهمالها لاستخدامها لمؤشرات غير مالية مهمة.

2. الاقتراحات

- ❖ -إن المزاوجة بين استخدام مؤشرات مالية وغير مالية في تقييم رأس المال البشري في نموذج واحد يعد الأكثر سداة في تقييم رأس المال البشري بالمؤسسة.

IX. قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية

- ❖ اريك فلامهولز، (1992)، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض.
- ❖ حنان رضوان، (2001)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
- ❖ مطر محمد عطية، (10 سبتمبر 1982)، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، جامعة الكويت، العدد 03.
- ❖ رشا جمادة، (2002)، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 01.

2. المراجع باللغة الأجنبية

- ❖ Alain CHAMAK, Céline FROMAGE, (2006), *le capital humain (comment le développer et l'évaluer)*, liaison, Malmaison.
- ❖ Maurice OBADIA, (2003), *pour une économie de l'humain*, village mondial, Paris.
- ❖ Laurent CAPPELLETTI, (octobre 2010), vers un model socioéconomique de mesure du capital humain, *Revue française de gestion*, N°. 207, Paris, octobre 2010, p. 3.
- ❖ Leslie A. weatherly , (2003), the value of people : the challenges and opportunities of human capital measurement and reporting, *Society for Human Resource Management (SHRM)*, Alexandria (USA).
- ❖ C. McConnel, (1978), *Economics: principles, problems and policies*, McGraw-Hill, 7emeed, new York.
- ❖ J. Smith, and R. keith, (1980), *Accounting for financial statement presentation*, TAT McGraw-Hill, New Delhi.
- ❖ Jeffrey A. COHEN, (2005), *Intangible Assets (valuation and economic benefit)*, John Wiley and Sons, Inc., Hoboken, new Jersey.
- ❖ Angela BARON, Michael ARMSTRONG, (2007), *Human capital management (achieving added value through people)*, kogan page, London and Philadelphia.
- ❖ Flamholtz Eric, (1972), Assessing the validity of a theory of human resource value, A field study, *Journal of Accounting Research*, Vol.10, N. 03.
- ❖ Flamholtz ERIC, (feb 1974), Human Resource Accounting : A Review of theory and research, *Journal of Management Studies*, Vol.11, N. 01 , Feb 1974, p. 52.
- ❖ Hekimian JAMES, and Jones CURTIS, (1967), Put people on your balance sheet, *Harvard Review*, Vol. 45, N. 01 .
- ❖ Ogan PEKIN, (Apr 1976) , A human resource value model for professional service organisations, *Accounting Review*, Vol. 51, N. 02.