

التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة

د. ثورين حاج قويدر

جامعة الشلف - الجزائر

ملخص: يناقش هذا البحث مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل قابل للقياس مثل باقي الأصول الأخرى الموجودة في المنظمة، مع إبراز بعض الطرق والأساليب المستعمل في منظمات الأعمال الحديثة لقياس قيمة المورد البشري، وكذا طرق إهلاك هذا المورد باعتباره أصل قابل للقياس والتناقص عبر الزمن.

Abstract:

Discusses This research concepts associated with human resources accounting and the possibility of considering human resource out of a measurable like the rest of the other assets in the enterprise, while highlighting some of the methods and techniques used in business organizations of modern measuring the value of human resource, as well as methods of amortization of this resource as the origin of a measurable and decreasing crosstime.

مقدمة:

لا يمكن تصور سواء في قديما أو حديثا منظمة من دون العنصر البشري، فقيام أي مشروع مرهون بتوفر المورد البشري لذلك حاول العديد من الاقتصاديين الاهتمام بهذا العنصر من خلال عدة مدارس التي ظهرت في القرون الماضية مثل مدرسة السلوك الإنساني...

وفي العصر الحديث أصبح يولى أهمية كبيرة للمورد البشري، سواء من الناحية المادية أو من الناحية السيكلوجية وصار ينظر إليه في بعض الدول مثل اليابان كأصل من أصول المنظمة نظراً لما يملكه الإنسان من مهارات لا يمكن تعويضها بأي عنصر من عناصر الإنتاج الأخرى.

ومن المعلوم أن المنظمة تتفق أموالا طائلة على المورد البشري انطلاقا من الاستقطاب مروراً بالتأهيل والتعليم والتدريب وصولاً إلى التقاعد، فكان لابد من وجود تقنية أو نظام يمكن المنظمة من تقييم وتمييز هذا العنصر وقياس مردوديته ويهتم بكل ما يخص المورد

البشري من الناحية الكمية والكيفية، بحيث يوفر هذا النظام المعلومات اللازمة والضرورية للمنظمة من أجل اتخاذ القرار والتخطيط...الخ.

إشكالية البحث:

ما ماداً اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة وكيف يتم قياسه محاسبياً؟

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إبراز مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومدى اعتبار العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة الاقتصادية وكذا تبيين الطرق والأساليب الكيفية والكمية التي تحدد بها قيمة العنصر البشري.

محاور البحث:

للاحاطة بجوانب هذا البحث عمدنا إلى تقسيمه كما يلي:

المحور الأول: التأصيل والقياس المحاسبي للموارد البشرية

المحور الثاني: طرق القياس والاهتلاك المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة

اولاً: التأصيل والقياس المحاسبي للموارد البشرية

ا. مفهوم الأصل و مدى انطباقه على الموارد البشرية

لكي تتضح الرؤية أكثر كان لابد لنا من أن نفسح المجال لتناول مدى توافر مجموعة من المعايير أو الخصائص في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف و بالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها أصول تابعة للمنشأة، و في هذا الصدد لابد من تناول مجموعة من التعاريف التي حددت تلك المعايير التي يجب توافرها في أي مورد للاعتراف به كأصل.

وهناك تعاريف عدة تناولت الأصول من أوجه مختلفة (محمد رمضان، 1995، ص:275)¹:

****الأصل:** هو عامل من عوامل الإنتاج، و بالتالي فإنّ هذا التعريف ركز على المقدرة الإنتاجية للأصل.

****الأصل:** هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية و يكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء، و بالتالي فإنّ هذا التعريف قد ركز على موضوع الحيازة للأصل.

****الأصول:** هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلا.

و بالتالي فإنّ هذا التعريف قد اهتم بالخدمات المستقبلية في سبيل الاعتراف بالأصل، و ممّا سبق نجد أنّ هناك أربعة مقومات أو خصائص يجب أن تتوافر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المشروع و هذه المقومات هي (www.atmohasb1.com,2013)² :
أ- **معيار الملكية:** حتى نعتبر المورد أصلا تابعا للشركة فإنه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد، كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية "المؤسسة تفرض السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية و تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع."

ب- **معيار المقدرّة الإنتاجية (أو الخدمية):** إنّ الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) ولا شك أنّ عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العمليات الإنتاجية، كما يعدّ العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة، أحد مدخلات العملية الإنتاجية و من جهة أخرى مقدرّة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى.
ت- **معيار الخدمات المستقبلية:** ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل من أنّه عبارة عن خدمات مستقبلية و الذي يتضمن بدوره: أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية و أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع وإمكانية قياسها.

ث- **القابلية للتحديد أو القياس:**(www.shatharat.net,2013)³ يتطلب تعريف المورد على أنّه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس وذلك لتميزه و فصله عن باقي الموارد الأخرى. و هذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية، وتستهدف عملية قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، و أي مورد لا يمكن قياس خدماته الاقتصادية المستقبلية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبيا على أنّه أصل.

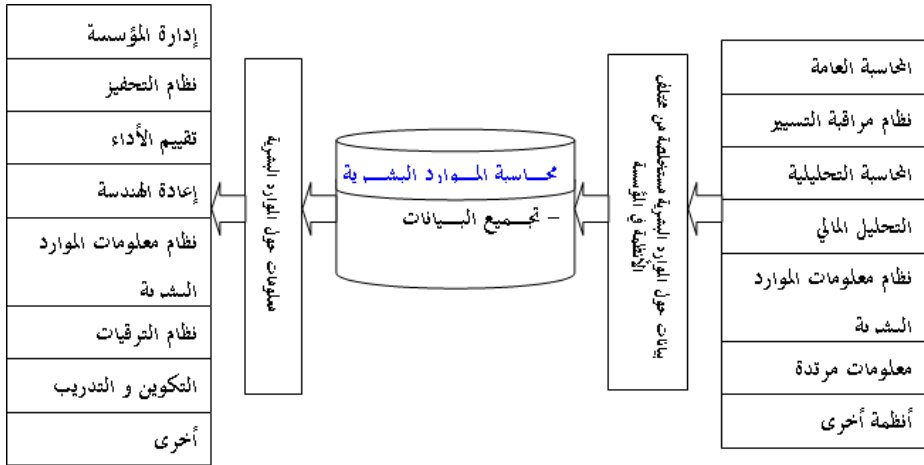
II. مفهوم محاسبة الموارد البشرية

يبدو من الوهلة الأولى أنّ هذا المصطلح غريب وغير معروف وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه لأن معظم الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو

محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة.

فمفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت و مبادئ معينة وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها الفكري وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير... الخ. والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (01): نظام محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحث

- **تعريف محاسبة الموارد البشرية:** سنحاول سرد مجموعة من التعاريف منها ما هو تقليدي يركز على الجانب المادي الملموس فقط ومنها ما هو حديث يركز على قيمة الفرد المادية و المعنوية ويعتبر الفرد أصل من أصول المؤسسة مثله مثل باقي الأصول الأخرى.

أ- **التعريف الكلاسيكي لمحاسبة الموارد البشرية:** التعريف الأول: يركز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشري من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة المالية حيث يعتبر هذا التعريف محاسبة الموارد البشرية هي محاسبة الأجر التي تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجره أو راتب العامل.

التعريف الثاني: يضيف هذا التعريف للتعريف الأول على غرار الأجر أو الراتب مختلف مصاريف التدريب والتكوين حيث يعرف محاسبة رأس المال البشري على أنها المحاسبة التي تعنى بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة الرواتب أو الأجور، مختلف مصاريف التكوين والتدريب، وبالتالي يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس مستحقات العامل من أجر بالإضافة إلى مصاريف التدريب والتكوين.

ولقد وجهت انتقادات للتعريفين السابقين لأنهما يركزان على القيمة المادية للفرد دون العناية بالجانب غير الملموس مثل الأداء.

ب- التعريف الحديث لمحاسبة الموارد البشرية

التعريف الأول: من بين التعاريف الحديثة نجد تعريفاً يركز على تقييم رأس المال البشري بالإضافة إلى الأجر ومصاريف التكوين، وعلى جانب الأداء حيث يرى أن محاسبة الموارد البشرية مهمتها هي قياس القيمة المادية والمعنوية للمورد البشري داخل المنظمة من خلال تحديد أثر أداء و كفاءة و مردودية المورد البشري على مردودية المنظمة.

التعريف الثاني: عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1973 محاسبة الرأس المال البشري من قبل لجنة محاسبة المورد البشري (HRAC) أنه تحديد رأس المال البشري و تمييزه و قياسه بغرض توفير أية معلومات للمستفيدين تكون مرجعاً مهمّاً للإثبات والتقييم و يصب الغرض من استعمال المحاسبة عادة في تحسين نوعية الكشوف المالية ، و دمج متغير الرأس المال البشري" (علي محمد عبد الوهاب، 1984، ص: 19)⁴.

التعريف الثالث: هي عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغيير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها" (سمية بن أمين علي، 2003، ص: 280)⁵.

التعريف الرابع: محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة (Porwal, 1993)⁶.

التعريف الخامس: و يرى البعض بأنّ تكاليف العنصر البشري تمثل استثمارات طويلة الأمد وفي هذا الإطار تعرف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تسجيل التكاليف الهامة

التي تتعلق بتطوير وتدريب واستخدام العنصر البشري، وإظهار الاستثمار الطويل الأمد في الموارد البشرية في الميزانية (www.shatharat.net/2013)⁷.

و يظهر من التعاريف السابقة بأنّ الفكرة الأساسية التي تدور حولها محاسبة الموارد البشرية هي فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمات و التي يجب متابعتها و قياسها.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري (التكلفة القابلة للقياس والتكلفة غير القابلة للقياس) وتقييم أداء المورد البشري (الملموس وغير الملموس) وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

2- خصائص محاسبة الموارد البشرية: لمحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها (علي محمد عبد الوهاب، 1984، ص: 21)⁸:

هي نوع من أنواع المحاسبة يعنى فقط بالجانب البشري داخل المنظمة أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المنظمة.

لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث انه من المعروف أن المحاسبة مالية كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط أما محاسبة الموارد البشرية تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي للعامل عن الجانب المعنوي له.

تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معطيات ومعلومات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة وغير المتوقعة للعمال داخل المنظمة.

القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليه المنظمة لبناء تنظيماتها الإنسانية وبناء هيكل العمالة.

تتميز أيضا بقدرتها على تحديد طرق و كيفية الاستفادة و تسيير العنصر البشري داخل المنظمة.

القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة و قياس العائد ومقارنته بالتكلفة.

3- **فروض محاسبة الموارد البشرية:** ترتكز محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض التي تعتبر كأساس عمل و كمبادئ أساسية تعمل في ظلها لتسيير و ترشيد العنصر البشري داخل المنظمة وهي كالتالي:(نوال بن عمارة،2004)⁹:

- **الفرض الأول:** يعتبر المورد البشري داخل المنظمة ذو أهمية بحيث أن له قيمة اقتصادية مباشرة وتتمثل في كل الجهود والوقت المنفق في سبيل تأدية و إنجاز الأعمال المسندة لهذا العنصر البشري الذي يعمل داخل المنظمة و كل الخدمات المقدمة في حينها أو الممكن تقديمها في المستقبل من طرف هذا العنصر البشري. و أما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل بحسن تسيير هذا العنصر واستخدامه و الاستفادة من الموارد المادية و التكنولوجيات و التقنيات باعتباره هو أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة.

- **الفرض الثاني:** تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما أن تساهم الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في أهداف المنظمة. أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

- **الفرض الثالث:** تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث قياس تكلفة وقيمة المورد البشري جد ضرورية لإدارة المنظمة في مختلف العمليات الروتينية اليومية الخاصة بالعنصر البشري، و في العمليات الأساسية والإستراتيجية المتمثلة في التخطيط واتخاذ القرارات و التوظيف و التكوين و تنمية المورد البشري داخل المنظمة. كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم، سواء للمتعاملين الداخليين والمتمثلين في الإدارة أو العمال أو النقابة و للمتعاملين الخارجيين مثل مصلحة الضمان الاجتماعي، في الأجلين القصير والطويل.

- **الفرض الرابع:** إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صور نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال وتكاليف التدريب و التأهيل الحوافز المادية و كل التكاليف القابلة للقياس.

- **الفرض الخامس:** إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية" (أسامة علي عبد الخالق، 1995، ص:35)¹⁰

ومن ثم نستخلص أن الأصول تمتلك الخصائص التالية:

- إمكانية القياس المحاسبي للأصل في صورة نقدية.
- وجود حقوق محددة على منافع وخدمات مستقبلية.
- أن تكون هذه الحقوق مملوكة لشخص أو منظمة.

ويمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، وكذا القدرة على حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، واعتباره موردا وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى. وللمنظمة الحق فقط في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين الفرد والمنظمة، وعلى هذا الأساس تعتبر الموارد البشرية أصولا ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة من اقتناء وتدريب وتنمية مهارات وغيرها من التكاليف التي ترتبط بالإنتاج، حيث يستفاد منها لعدة فترات مما يؤدي إلى اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار قيمة قسط الاهتلاك مثل المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية.

و في هذا العنصر نجد ثلاثة آراء:

الرأي الأول: يعتبر المورد البشري كأصل من أصول المنظمة لأنه يرى ضرورة اعتبار الكفاءات والمهارات التي يمتلكهم المنظمة أصل يجب على المنظمة الحفاظ عليه و تقييمه كأصل.

الرأي الثاني: على عكس الأول يعتبر المورد البشري مجرد عنصر مستخدم كباقي العناصر الأخرى له تكلفة و عمر محدد و لا يمكن إدراجه ضمن أصول المنظمة و لا في جانب الأصول في ميزانيتها.

الرأي الثالث: فهو يجمع بين ما سبق من خلال إدراج الخبرات و الكفاءات في القيم المعنوية للمنظمة مثله مثل براءة الاختراع... الخ والتكاليف الأخرى ضمن الاستخدامات.

4- وجهات نظر المؤيدين والمعارضين لفكر محاسبة الموارد البشرية (نوال بن عمارة- 2004)¹¹.

أ- وجهات نظر المؤيدين

- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، و خاصة أجهزة الرقابة الحكومية.

- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية والأهداف الإنتاجية.

- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الإبتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات.

- تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد.

- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول، ومن ثمة تعمل على النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

ب- وجهات نظر المعارضين

- إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظرا لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل، وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا).

- كما يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل.

- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات.
- تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهتك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على إهلاك الأصل بأكفاً طريقة ممكنة.
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يركز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.
- إن لاستخدام محاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة ضرورة إجراء موازنة بين السلبيات والإيجابيات التي يولدها تطبيق تنظيم محاسبي للعنصر البشري من النواحي المحاسبية والإدارية والإنتاجية.
- 5- أهداف محاسبة الموارد البشرية :** إن محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، و من بينها:
 - تهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن العاملين بالمنظمة من خلال الإحاطة بكل المعلومات حول العمال منذ تاريخ بداية عملهم في المنظمة، مثل تاريخ التعيين، الرتبة، قيمة أجر أو راتب كل عامل، مؤهلات كل عامل، حالته العائلية، الوضعية الاجتماعية... الخ. وفي الدول الأوروبية نجد حتى الملف عن الحالة النفسية للعامل.
 - تساعد الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين الذين تحتاجهم المنظمة، أي أنها تساعد على جلب واختيار الكفاءات الضرورية التي تحقق أهداف المنظمة ذات التكلفة المعقولة و المردودية العالية باستعمال مختلف طرق الفحص و الانتقاء... الخ .
 - تسمح محاسبة الموارد البشرية للإدارة بقياس و تحديد تكلفة المورد البشري أي قياس كم يكلف المورد البشري المؤسسة عند توظيفه و خلال أداء مهامه، و أيضاً قياس مردودية المورد البشري على المنظمة.
 - تهدف إلى تسبير تكاليف تدريب العمال ورسكلتهم.
 - تحفيزهم من خلال توفير ظروف العمل الملائمة والدورات التدريبية... الخ.

- تسعى إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي حول الموارد البشرية قادر على جمع البيانات اللازمة وتشغيلها وتحليلها واستخلاص النتائج في شكل معلومات ضرورية وأساسية بحيث توفر للإدارة في الوقت المناسب و بالكيفية المناسبة و بالكمية المطلوبة من أجل اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت الملائم و استغلال كل الفرص الممكنة أمام المنظمة للاستفادة من العنصر البشري .

- قياس مرد ودية رأس المال البشري في المنظمة.

- وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية،

- مقارنة وضعية الموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة خلال فترة معينة مع فترات سابقة أو مع موارد بشرية لمؤسسات أخرى من نفس القطاع.

- رفع كفاءة المورد البشري داخل المنظمة والاستفادة القصوى منه.

- إدارة رأس المال الفكري وكل ما يرتبط به من حيث كيفية رفع كفاءة إدارته.

- إختيار الكفاءات لتولي مناصب أعلى في السلم التنظيمي للمنظمة.

6- وظائف محاسبة الموارد البشرية: يمكن اختصار أهم الوظائف التي تؤديها محاسبة الموارد البشرية في ما يلي (قورين حاج قويدر، 2013، ص:57)¹²:

أ- **التنبؤ***: تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة مهمة في عملية التنبؤ المستقبلي للموارد البشرية سواء من خلال التحديد المسبق للموارد البشرية الضرورية في المستقبل أو المتطلبات المستقبلية للمورد البشري الموجود حالياً.

ب- **التخطيط***: تلعب محاسبة الموارد البشرية دوراً هاماً كأداة تخطيطية من خلال استخدام كل الحسابات والقوائم التخطيطية التي تعد مثل الموازنات التخطيطية، تخطيط الإجراءات، تخطيط نفقات الاستقطاب والتدريب والتكوين،... الخ.

ج- **الرقابة***: تقوم محاسبة الموارد البشرية بدور استنبائي إعلامي من خلال مختلف المؤشرات والأدوات التي تستخدمها مثل الميزانية الاجتماعية و مؤشرات مردودية المورد البشري التي تبين مدى تحقيق الأهداف بالمقارنة مع ما كان مخططاً، أي مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلا و مقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية.

د-تقييم الأداء*: تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم أداء ونشاط الموارد البشرية في المؤسسة و تبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرجوة من هذه الموارد البشرية وكيف يمكن تفعيلها واستغلال طاقاتها لتحقيق هذه الأهداف.

ه-تقديم المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات: تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة والمتوقعة. و هنا يتوجب على محاسبة الموارد البشرية تقديم معلومات من نوع خاص تكون متوافقة مع مداخل اتخاذ القرارات الإدارية و هي:(تحديد البدائل- تقديم البدائل الممكنة - تقديم صورة عن إمكانية تطبيق البدائل المختلفة- تقديم معلومات حول مساهمة كل بديل من البدائل في تحقيق أهداف المؤسسة).

ثانيا: طرق القياس و الاهتلاك المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال

حاول الاقتصاديين المهتمين بموضوع محاسبة الموارد البشرية وضع مجموعة من الطرق الأساليب الكيفية والكمية التي تساعد على تحديد قيمة المورد البشري وكيفية إهلاك هذا العنصر باعتبار أصل من أصول المنظمة.

III. طرق القياس المحاسبي لرأس المال البشري

1- طريقة التكلفة التاريخية

ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف وتدريب العاملين، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين اهتلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة (كتوش عاشور، 2008)¹³.

ولينم قياس التكلفة التاريخية (الأصلية) للموارد البشرية لابد من تبويبها إلى عنصرين هما:

أ- طريقة تكلفة الحصول على العاملين: وتمثل التكلفة و التضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على المورد البشري الذي تحتاج إليه ليشغل منصب معين، وهنا نقصد كل التكاليف التي تتحملها المنظمة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هذه التكاليف التي تتكون بدورها من (تكلفة الاستقطاب، التعيين، تكلفة التعليم و التدريب):

تكلفة الاستقطاب: وتمثل تكلفة استقطاب العمال الجدد التي ترغب المنظمة في اجتذابهم، و نذكر على سبيل المثال تكاليف الإعلان، مصاريف عقود التوظيف، أتعاب هيئة التوظيف، تكلفة الامتيازات، و كل المصاريف التي تتحملها المنظمة في سبيل جذب و استقطاب اليد العاملة.

تكلفة الاختيار: تتحمل المنظمة مجموعة من التكاليف في سبيل اختيار المورد البشري الملائم للمنصب الملائم مثل تكاليف المقابلات و الامتحانات و مسابقات التوظيف و كل النفقات الأخرى التي تتحملها المنظمة في سبيل اختيار المورد البشري الملائم. تكلفة التعيين: تتمثل في كل التكاليف التي تتحملها المنظمة عند عملية التعيين للمورد البشري الجديد الذي استقطبته.

تكلفة التعليم و التدريب: تعني تكلفة التعليم و التدريب مجموع التكاليف التي تتحملها المنظمة لتدريب و تأهيل العمال سواء تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، و المتمثلة في تكاليف الدورات و البعثات التكوينية، تكاليف التأهيل لمواكبة التقنيات الجديدة و التكنولوجيا الحديثة... الخ

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في القياس وما يعيها هو أن التكلفة التاريخية للأصول البشرية لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد، والتي لا يمكن بدونها اعتباره أصلاً بشرياً، كما أن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير، سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة، أو بالنقصان بسبب تقدم السن، أو المرض، مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمته الاستثمارية.

ب - طريقة تكلفة الإحلال: وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن" (نوال بن عمارة، 2004)¹⁴ ، بمعنى آخر كم سيكلف المنظمة عامل جديد لو أرادت المنظمة استبدال عامل قديم، (أي ما هي قيمة اليد العاملة في سوق العمل اليوم؟ و بهذا فإن المنظمة تقيم تكلفة العامل بما يساويه في سوق العمالة).

ويوجد هناك نوعان من تكلفة الإحلال (إحلال وظيفي و إحلال شخصي):

تكلفة الإحلال الوظيفي: ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي "التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل ووظيفة معينة في

التنظيم، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة(شوقي السيد فوده، 1999، ص: 214)¹⁵، أي قيمة اليد العاملة التي لها نفس المؤهلات في سوق العمل التي ممكن أن تحل محل اليد العاملة القديمة و تؤدي نفس العمل الذي كانت تؤديه اليد العاملة القديمة وبنفس المهارة و المؤهلات.

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من (تكلفة الحصول على الأفراد، ت. التعليم، ت. ترك العمل):

* **تكلفة الحصول على الأفراد:** و تتمثل في تكاليف الاستقطاب و الجذب و الاختيار ، مثل تكلفة الإعلان و تكلفة الامتيازات...الخ.

* **تكلفة التعليم:** و تتمثل في كل التكاليف التي تحملتها المنظمة في سبيل تعليم وتدريب العامل المراد إحلاله و التكاليف التي يمكن أن تتحملها المنظمة لتعليم العامل الجديد.

* **تكلفة ترك العمل:** وتمثل التكلفة التي يمكن أن تتحملها المنظمة عندما يقوم العامل بترك العمل مثل تكلفة التعويض عن سنوات الخدمة، تكاليف التسريح، تكاليف الفرصة البديلة، و التكاليف التي من الممكن أن تتحملها عند شغور المنصب...الخ.

- **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتعبّر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة الحصول على العاملين أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها،

إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة، و التي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية (سمية أمين علي، 2003، ص: 285)¹⁶.

2- طريقة تكلفة الفرصة البديلة

وتعرف بأنها " قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي"، (2012 WWW.YUSUF-ABUFARA.NET)¹⁷.

و تعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين:
لل فئة العاملين غير المهرة أو العاديين والذين يسهل إحلالهم بأخرين، مثل الأجراء و حارس الأبواب، أي كل العمال غير المحترفين و ليسوا من ذوي المهارات داخل المنظمة و عادة تكون مثل هذه اليد العامل رخيصة و غير مؤهلة، و يسهل احتساب تكلفتها، بحيث يتم تقييمها على أساس نفقات الاستدعاء و الأجر و بعض مصاريف الخطر...الخ.
لل فئة العاملين المهرة و هي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم. و تؤكد هذه الطريقة أن مدير و مراكز الاستثمار في المؤسسة يتنافسون من أجل الحصول على أيدي عاملة ذات مهارة نادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد و المهارة العالية، ويمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك العنصر البشري و العمل على إيجاد أفضل الظروف الملائمة لاستقطاب الأيدي العاملة، إلا إنها لا تهتم إلا بالفئة العاملين ذوي الكفاءة العالية و النادرة.

3- طريقة العوائد المستقبلية

و باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات و الأجر التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا إنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمته الموارد البشرية، و إهمال عوامل أخرى كسن العامل و كفاءته و أقدميته.

4- طريقة التكلفة الاقتصادية: و يتم تقييم الأصول البشرية وفقا لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، أي تحدد قيمه الشخص بالمشروع بما يساوي القيمة الحالية للإرباح المستقبلية معتمدين في ذلك على مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المنظمة.

5- طريقة تكلفة الاستبدال: تعني بالتكلفة الإستبدالية التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل تعيين وتدريب وتطوير عدد مماثل للموارد البشرية الحاليين . بمعنى آخر ما يتم تحمله من تضحية اليوم في سبيل إحلال مورد بشري مستخدم حاليا . أي أن على المشروع أن يتحمل كافة النفقات الواجب إنفاقها على مورد بديل حتى يصبح قادرا على إعطاء نفس الخدمات التي يقدمها المورد الحالي في المشروع (يوحنا عبد الأدم، 1988، ص:113)¹⁸.
ونميز نوعين من تكلفة الاستبدال :

**استبدال وظيفي: وهي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة بالتنظيم بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس المهام.

وتتضمن تكلفة الإحلال الوظيفي ثلاث عناصر وهي:

تكلفة الحصول - تكلفة التعلم - تكلفة ترك الفرد للخدمة

**استبدال شخصي: وهي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادر على تقديم نفس الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وهي تشمل كل تكلفة الحصول فقط.

ويتميز أسلوب التكلفة الاستبدالية:

- أنه بديل جيد عن القيمة الاقتصادية حيث يراعي تغيرات أسعار السوق.
- يساعد في عملية التخطيط عن طريق توفير تقديرات تكاليف الحصول على العاملين للوظائف المختلفة.

ويعاب على هذه الطريقة:

- إن قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة استبداله المخصصة.
- قد لا يتوفر لأصل بشري معين تكلفة استبدال معادلة له.
- عدم وجود سوق لبيع وتبادل الأشخاص.

6- طريقة تقويم الأصول البشرية على أنها أحد مظاهر الشهرة المستترة: تقوم هذه الطريقة على أساس المقولة " إن أحسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة " وبمعنى آخر فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية.

وبالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية من خلال القوائم المالية وليس الاستخدامات الداخلية التنظيمية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل فعل العوامل الأخرى التي تساهم إلى جانب الموارد البشرية في تحقيق الأرباح الغير عادية ، كما أنها لا تبين كيف سيتم تحديد قيمة الأصول البشرية في حال عدم تحقيق أرباح في سنة ما.

وتقوم هذه الطريقة على أساس (أحمد موسي، 1979، ص: 363)¹⁹

- حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشآت المشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانات

اعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للأصول البشرية.

7- طريقة المضاعف: تعني بالمضاعف : عدد السنوات التي يمكن للمستثمر استرداد رقم استثماره من خلال الأرباح الخاصة بالمشروع²⁰.

والمضاعف لا يخرج عن كونه عملية تحديد أوزان نسبية مناسبة لمختلف أنواع الوظائف والأفراد بالمشروع كجزء من القيمة الإجمالية للأصول. وتتمثل العوامل التي يأخذها المضاعف في الحساب:

- المؤهلات والخبرة الفنية

- الاستعداد والكفاءة الشخصية.

- القابلية للتزقي.

- قدرة إحلال الشخص.

- درجة الولاء وتوقعات الخدمات المستقبلية.

- ما تستلزمه الوظيفة من خبرة.

هذا ويمكن حساب المضاعف بالنسبة لعنصر المرتبات كالاتي :

(إجمالي المرتبات والمكافآت و المنافع العينية ÷ إجمالي المرتبات فقط)

وبناءً عليه_ في أي وظيفة يمكن إعطاء الشخص أو نوعية الوظيفة مضاعف متميز الذي يمكن تطبيقه على عامل كمي معين يعتبر كعائد للوصول لقيمة الموارد البشرية وكافة النفقات المتعلقة بالحصول على الموارد البشرية وتنميتهم يتم رسملتها بتطبيق المضاعف المناسب للأصل البشري . كذلك يتم خصم الخسائر بقيمتها الرأسمالية التي ترجع إلى استخدام العامل البشري أو زيادته عن الحاجة أو اعتزاله أو انتقاله ويمكن تلخيص هذه الطريقة بالخطوات التالية :

يتم اخذ إجمالي المرتبات والمكافآت الخاصة بالسنة الأخيرة ويتم تقسيمها على الأنواع الوظيفية أو الدرجات المختلفة " إدارة عليا ، وسطى ، تنفيذية ، طبقة عمال " وذلك في بداية الفترة .
وبتحديد قيمة المضاعف المناسبة يمكن الوصول إلى قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة أي:

(إجمالي المرتبات والمكافآت × المضاعف)

ولتحديد قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة لابد من إتباع ما يلي:

- تحديد مدخلات التكلفة المتمثلة بالآتي:

(تكاليف الحصول على الموارد البشرية + تدريب وتنمية تلك الموارد + إلى مرتبات

الموظفين الجدد)

- تحديد مخرجات التكلفة المتمثلة في الآتي:

(خسائر معدل الدوران + تكاليف نهاية الخدمة + الاستنفاد أو الاستهلاك)

بعد ذلك نتبع المعادلة التالية:

(قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة + تكلفة المدخلات - تكلفة المخرجات

= قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة)

بعد استخراج شهرة المحل بأحد الطرق المختلفة نقوم بمقارنة قيمة الموارد البشرية مع

الشهرة لتتوصل إلى ما يلي:

في حالة ارتفاع قيمة الموارد البشرية عن قيمة شهرة المحل يقتضي الأمر تعديل المضاعف حتى يصبح هناك هامش لقيمة شهرة المحل يفوق قيمة الموارد البشرية لوجود عوامل أخرى تساهم في خلق الشهرة

وفي حالة زيادة قيمة شهرة المحل عن قيمة الموارد البشرية يتم فحص أسباب الفرق.

8- طريقة رسملة الأجور: تعتمد هذه الطريقة في إيجاد قياس قيمة الأصول البشرية على مقدار الرواتب والأجور المدفوعة للأفراد في المشروع لقاء ما يقدمونه من خدمات للمشروع .

تقوم على رسملة القيمة الحالية لمجموع الرواتب والأجور المدفوعة للأفراد العاملين في المشروع خلال بقائهم في المشروع اخذين بالاعتبار احتمالات ترك الخدمة أو الوفاة قبل الإحالة للتقاعد ..والبعض حدد المدة بخمس سنوات قادمة وهذا الأنسب (المعايير المحاسبية المعيار الدولي الثامن والثلاثون)²¹ .

ويعاب على هذه الطريقة

أنها تعتمد على الأجر أو الراتب في الوصول لقيمة الأصول البشرية متجاهلين النفقات الأخرى التي يمكن أن تنفق على العاملين في سبيل الحصول على الموارد البشرية وتدريبهم وتأهيلهم والتعويضات المختلفة التي يمكن أن تدفع لهم.

كذلك فإن الأجر أو الراتب يعتمد على سياسة الشركة في الأجور فهي قد لا تعبر عن مستوى الأداء الفعلي المبذول وخاصة في ظل غياب اتحادات ونقابات العمال. وتفترض هذه الطريقة أن زيادة الأجور والمرتبات يعني ارتفاع في قيمة الموارد البشرية.

9- طريقة المفهوم الاقتصادي لرأس المال: (2013www.aadd2.com)²² تشتق هذه

الطريقة من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المشروع في تاريخ القياس .

ولأجل تحديد قيمة المورد البشري وفقا لهذه الطريقة نعدم إلى تحديد القيمة الحالية

للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها والتي يفترض أن يقدمها الأصل البشري للمشروع خلال فترة بقائه في خدمة المشروع وبالتالي فإن هذه الطريقة تستند على تحديد معدل العائد المتوقع من الفرد وكذلك تفترض فترة زمنية معينة يبقى خلالها الفرد في منصبه المحدد يقدم خدماته للمشروع كذلك تقدير قيمة الخدمات المتوقع

الحصول عليها من الفرد خلال تلك الفترة وفي حال تنقله إلى منصب آخر في المشروع فيجب إعادة حساب القيمة الاقتصادية له كذلك فان هذه الطريقة تتجاهل إمكانية تطوير وتنمية كفاءة الفرد مع الزمن كذلك تتجاهل اعتبارات السن والأقدمية والمهارة التي قد يكون لها وزنا كبيرا على قيمة الفرد.

10- نموذج التعويضات: ويسمى أيضا بنموذج لف وشوارتز (Lev and Schwartz) يستخدم هذان الباحثان المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، ويستنتجان من نظرية ارفنج فيشر (I. Fisher) إن رأس المال هو الذي يعرف على انه مصدر لتدفق الدخل، وقيمه (ثروته) هي القيمة الحالية لمجموعة الدخل المستقبلية المحسوبة بمعدل خصم معين لصاحب هذا المورد بسبب ظاهرة عدم التأكد والصعوبة المرتبطة بتحديد قيمة رأس المال البشري يقترح لفوشوارتز استخدام التعويضات المستقبلية للشخص العامل كبديل لقيمه (لعيبي هاتو خلف البوعلي، 2011، ص: 85)²³.

وتبعاً لذلك فان قيمة رأس المال البشري المتجسدة لشخص عامل عمره (Y) هي القيمة الحالية لمكتسباته المستقبلية الباقية، حتى سن تقاعده، ويمكن التعبير عن هذه القيمة وفق العلاقة الآتية :

$$V_y = \sum_{t=Y}^t \frac{I(t)}{(1+r)^{t-Y}}$$

حيث أن :

V_y = قيمة راس المال البشري لشخص عمره "Y" سنة.

$I(t)$ = المكتسبات السنوية للشخص حتى تاريخ تقاعده.

r = معدل الخصم الخاص بالشخص.

$t - Y$ = السنوات المتبقية لشخص عمره Y حتى يصل سن التقاعد

t = سن تقاعد الشخص.

بما ان ((V_y)) تمثل القيمة بعدية Ex-Post Value , فالمكتسبات (التعويضات) (($I(t)$)) يحصل عليها الشخص المعني فقط بعد سن التقاعد , كما ان " V_y " تتجاهل إمكانية " الموت " قبل التقاعد.

ملاحظة :- حتى يكون مصطلح " الموت " مفيدا , يجب ان يتضمن أيضا إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد , فلقد قام لف وشوارتز بتعديل نموذج التقويم السابق ليصبح كما يلي :

$$(E) V_y^* = (\sum_{t=y}^t P_{y(t+1)} \sum_{t=1}^t \frac{I_1^*}{(1+r)^{t-y}}$$

حيث إن :-

$(E)V_y^*$ = القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره Y حتى يبلغ سن التقاعد مع مراعاة احتمال موته أو تركه العمل.

$P_y(t)$ = احتمال وفاة شخص في سن t

I_1^* = المكتسبات السنوية المستقبلية.

يقدم أنموذج التعويضات مقياسا مقبولا لرأس المال البشري , ويمكن ان يكون مفيدا في الإحصاء على المستوى القومي, وفي تقدير ديناميكية رأس المال البشري على هذا المستوى الكلي . لكن على مستوى المنشأة الفردية يعاني هذا الأنموذج من "ذاتية" متعددة الجوانب : ذاتية ترتبط بتحديد مستوى المكتسبات المستقبلية , ذاتية طول فترة الاستخدام المتبقية المتوقعة للفرد داخل المنشأة , وأخيرا ذاتية تقدير معدل الخصم .

ثانياً طرق إهلاك الموارد البشرية: إذا كان من الممكن التوصل إلى عدة طرق لتقييم المورد البشري , فإن ذلك يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة ما لتوزيع تكلفة هذا الأصل (الأصول البشرية) على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب للإهلاك . ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي (لعبي هاتو خلف البوعلي, 2011,ص: 85-88)²⁴:

1- إهلاك تكلفة الاقتناء :

يتم اهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (سن الإحالة للتقاعد) ناقصا عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع .لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لتكلفة الاقتناء:

$$\frac{C(1+r)}{N} = T_a$$

حيث : T_a : قسط الاهتلاك السنوي

$C =$ تكلفة اقتناء الأفراد .

$r =$ المعدل المستخدم خلال الفترة .

$N =$ الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة .

2- اهتلاك تكاليف التدريب والتنمية :

ويتم أهتلاكها على مدة فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية ، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع .
لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهتلاك السنوي لهذه التكاليف :

$$\frac{C_d(1+r)}{S.N} = T_a$$

حيث : T_a : قسط الاهتلاك السنوي

C_d : تكاليف التدرّب و التنمية .

$r =$ المعدل المستخدم خلال الفترة .

$S.N$: الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات

المعينة التي اكتسبت من برامج التدريب وتنمية الأفراد .

3- تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج ، وإن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع .

لذلك قدم النموذج الآتي لقياس إهتلاك السنوي لتكلفة العنصر البشري :

$$\frac{C_h}{N} = A_h$$

حيث : $A_h =$ اهتلاك العنصر البشري

$C_h =$ تكلفة الاصل البشري .

$N =$ العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع .

الخاتمة

ما زالت محاسبة الموارد البشرية تعاني رغم الجهود ومحاولات التأصيل العلمي المبذول من مشاكل أساسية في القياس المحاسبي وتحقيق الموضوعية والموثوقية في نتائج ذلك القياس . يرى المعارضون أن المشكلة الأساسية الأولى تظهر في أن الأصل البشري لا يمكن شراؤه أو امتلاكه أو التحكم في منفعه لفترة طويلة لأسباب قانونية أو طبيعية , الأمر الذي يجعل الموارد البشرية من الخصوصية بحيث لا يمكن تأصيلها وإظهارها في الميزانية العمومية إلى جانب الأصول الأخرى .على الطرف الآخر , يرى مؤيدو تأصيل الموارد البشرية السنة الجارية , بخلاف الأصول المالية .لذلك تعتبر المحاسبة التقليدية الإنفاق على الأصول البشرية مصروفات جارية لا يجوز رسملتها . وهذا الموقف التقليدي يجد تبريره في التشدد بمراعاة خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية , وبالتالي تطبيق سياسة الحيطة والحذر عند الاعتراف بالعمليات والأحداث والظروف أما المؤيدون فيرون أن الموقف السابق يخالف الواقع ويضر جوهرياً بملاءمة المعلومات المحاسبية ومنفعتها في اتخاذ القرارات , فتجاهل التأصيل يجعل المعلومات ناقصة . أن المنشأة تستثمر في العاملين لديها ليس فقط في صورة الإنفاق على التدريب وبرامج التنمية , بل أيضا في أساليب الرعاية الاجتماعية ورفاه العاملين ... بغرض تكوين أصول بشرية في شكل ولاء العاملين والالتزام بأهداف المنشأة وتنميتها , وهذا كله يجعل الإنفاق على رأس المال البشري إنفاقا رأسماليا يؤدي إلى منافع ستحصل عليها المنشأة في السنوات المقبلة . بل وأكثر من ذلك يمكن النظر إلى الأصول البشرية - في حالات كثيرة - على أنها أصول متزايدة وليست متناقصة كالأصول المادية الملموسة .أخيرا و قد يرى المحاسبون شرعية استخدام بيانات الموارد البشرية في التقارير الداخلية واتخاذ القرارات , خصوصا عند تحديد قيمة المنشأة ككل , الأمر الذي يبرر في مثل تلك الحالات قياس الأصول غير الملموسة , بما في ذلك الأصول البشرية .

أما بصدد نشر القوائم المالية لخدمة المستثمرين الخارجين , فإن المحاسبين ما زالوا يعارضون بشدة تضمين بيانات الموارد البشرية في قوائمهم المالية التقليدية . وهنا نواجه المشكلة الدائمة المرتبطة بالتقارير الخارجية : مشكلة تحقيق الموازنة بين الموثوقية والملاءمة، أو مشكلة الموضوعية في مواجهة النفعية .

نتائج البحث:

- 1- حتى يمكن اعتبار عنصر ما أصل من الأصول يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المعايير الأساسية ألا وهي: معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار العوائد والخدمات المستقبلية ومعيار القابلية للقياس.
- 2- تعبر محاسبة الموارد البشرية عن الأداة التي تسمح بقياس المنافع الاقتصادية للموارد البشرية.
- 3- يمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، وكذا القدرة على حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، واعتباره موردا وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى. وللمنظمة الحق فقط في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين الفرد والمنظمة.
- 4- تهدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام إلى تقديم المعلومات الضرورية التي تساعد المنظمة على استقطاب وتوظيف وتطور الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية التي تحقق أهداف المنظمة.
- 5- تقوم محاسبة الموارد البشرية لمجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكل القاعدة الأساسية المعتمد في التقييم المحاسبين ومن هذه الفروض:
 - يعتبر المورد البشري ذو قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في كل المجهود والوقت المنفق في سبيل تأدية وإنجاز الأعمال المسندة له.
 - تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى.
 - إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا.
 - المورد البشري هو أصل من أصول المنظمة قابل للقياس وقابل للاهلاك.
- 5- تعتمد محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من التقنيات والطرف لتقييم الموارد البشرية داخل المنظمة من حيث العائد والتكلفة ومن بين هذه الطرق: طريقة التكلفة

التاريخية، طريقة الإحلال، طريقة التكلفة البديلة، طريقة العوائد المستقبلية، طريقة التكلفة الاقتصادية، طريقة تكلفة الاستبدال، طريقة المضاعف، طريقة رسملة الأجور،... الخ.
6- يرى أصاب فكرة أن المورد البشري هو أصل من أصول المنظمة، أنه أصل قابل للاهلاك وتخضع عناصره (تكلفة الإقتناء، التدريب والتنمية.....) تقريبا لنفس الطرق التي يخضع لها الأصول المادية الأخرى.

المراجع، الهوامش والإحالات

¹ محمد رمضان - غنيم علي " المحاسبة المتقدمة " مجلة بحوث جامعة حلب " العدد 17، 1995، ص 275-278

² الأصل البشري:

2013/08/30 Consulté le <http://www.almohasb1.com/2010/06/human-asset.html>

2013/09/09 Consulté le 09/ <http://www.shatharat.net/vb/archive/index.php/t-18548.html>

⁴ علي محمد عبد الوهاب ،سعيد ياسين عامر :محاسبة الموارد البشرية ،دار المريخ للنشر، 1984،ص:19.

⁵ سمية أمين علي :المحاسبة عن رأس المال الفكري ،دراسة تحليلية مع التطبيق على - رأس المال البشري ،مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ،العدد(60) ،جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة ، 2003،ص:280.

⁶ Porwal L.S., 1993, *Accounting Theory*, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361

7 حاسبة الموارد البشرية:

2013/08/30 <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=18548> Consulté le

⁸ علي محمد عبد الوهاب ،سعيد ياسين عامر :مرجع سابق ،ص:21.

⁹ نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة، 09-10 مارس 2004 جامعة ورقلة.

¹⁰ أسامة على عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية وإستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة ،مجلة العمل العربية، العدد(60)، منظمة العمل العربية، 1995،ص:35.

¹¹ نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة، 09-10 مارس 2004 جامعة ورقلة.

¹² قورين حاج قويدر، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية في ظل اقتصاد المعرفة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2013، ص: 57.

* التنبؤ: هو عملية استقراء المستقبل على أساس النتائج المحقق سابقا و الإمكانات المتاحة حاليا

* التخطيط: هو تصور مسبق لما سوف يكون شيء ما في المستقبل

* الرقابة: هي الخطة التنظيمية و كافة الطرق و المقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها و ضبط الدقة و الثقة في بياناتها المحاسبية و الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تشجيع الالتزام بالسياسة الإدارية الموضوعة مسبقا.

* تقييم الأداء: مدى تحقيق الأهداف المسطرة

- ¹³ كتوش عاشور، قورين حاج قويدر، الملتقى الدولي حول " إدارة وقياس رأس المال الفكري في المنظمات الحديثة" يومي 02 و 03 ديسمبر 2008، بمداخلة تحت عنوان " محاسبة رأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق"- جامعة البليدة.
- ¹⁴ نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة، 09-10 مارس 2004 جامعة ورقلة. مرجع سبق ذكره.
- ¹⁵ شوقي السيد فودة: مدخل نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن الموارد البشرية في بيئة الأعمال المصرية من حيث المفاهيم والمبادئ وطرق القياس، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، الزقازيق، 7-8 نوفمبر 1999، ص: 214.
- ¹⁶ سمية أمين علي : مرجع سابق، ص: 285.
- ¹⁷ www.yusuf-abufara.net /10/02/2012 Consulté le
- ¹⁸ يوحنا عبد الادم " محاسبة الموارد البشرية " مجلة الإدارة العامة العدد (28) 1988 ص 113.
- ¹⁹ احمد موسى " دراسات في المحاسبة الاجتماعية " دار النهضة العربية، بيروت، 1979 ، ص 363.
- ²⁰ <http://bakhtalrdha2.com/vb/archive/index.php/t-93.html> /05/2013/0 Consulté le
- ²¹ المعايير المحاسبية المعيار الدولي الثامن والثلاثون- IAS 38.
- ²² <http://www.aadd2.com/vb/showthread.php?t=30749> /07/2013/0 Consulté le
- ²³ لعبيبي هاتو خلف البوعلي، أمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، الاكاديمية العربية في الدنمارك- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة، 2011، ص: 85-87.
- ²⁴ لعبيبي هاتو خلف البوعلي، مرجع سبق ذكره، ص: 87-88.