

الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية

د. سعيداني نبيلة جامعة باتنة 1 الحاج لخضر

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أهمية محاسبة الموارد البشرية باعتبار المورد البشري أصل قابل للقياس كباقي الأصول الموجودة بالمنظمة مع إبراز أهم الأساليب والمناهج المستخدمة لتقييم الموارد البشرية وإعطاء مثال عن الطرق المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية في الشركات الهندية، وقد خلصت الدراسة للنتائج التالية:

- تسمح محاسبة الموارد البشرية بقياس خبرات الموظفين وكفاءاتهم وبالتالي توفر أساسا سليما للمنظمة للتحكم في المورد البشري؛
- تسمح محاسبة الموارد البشرية بقياس وتقييم تكلفة الأصل البشري وأيضا قياس مردوديته والعوائد المتحصل عليها خلال توظيفه وأداء مهامه؛
- هناك منهجين لقياس الموارد البشرية، الأول يعتمد على التكلفة الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية والثاني يعتمد على القيمة الاقتصادية للمورد البشري.

Abstract

the purpose of this study was to detect the importance of human resources accounting as a human resource descent measurable like the rest of the assets in the organization . It highlights the most important methods and approaches used to valuate human resources and gives example of the methods used in human resource accounting in Indian companies. The study obtained the following results:

- Human resource accounting valuate its employees' experiences and competences in order to allow the organization to control human resources
- Human resource accounting allows to valuate the cost of human assets, output and revenue obtained through its employment
- There are two approaches to measure human resources. The first depends on the employees' personnel cost tha company defray ; the

costs of recruitment, training, development and maintaining human resources and the second based on the economic value of human resources.

المقدمة:

يعتبر العنصر البشري أحد الركائز الأساسية التي تعطي ميزة تنافسية خاصة للمنظمة، وأساسا لبقائها ونجاحها الذي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة، ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والمهم الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلا مهما من أصول المنظمة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية. إن جميع عمليات المنظمة يتم تشغيلها من قبل الموارد البشرية وبالتالي فإن تقييم هذه الموارد ضروري جدا ويجب تقديم معلومات عن هذا التقييم للمستثمرين والإدارة من خلال البيانات المالية. فمحاسبة الموارد البشرية هي في الأساس نظام معلوماتي يمكن الإدارة من معرفة التغييرات التي تحدث مع مرور الزمان على الموارد البشرية للشركة. ومع بداية التسعينيات اعترفت الصناعات بأهمية الأصل البشري حيث أن القوة العاملة ذات القدرة الفكرية والمهارة والكفاءة العالية هي عامل النجاح الأساسي لأي منظمة، وعليه تتمحور إشكالية هذه الدراسة في التساؤل التالي:

ماهي أهم النماذج والأساليب المستخدمة في محاسبة المورد البشري وهل يمكن المفاضلة

بينها؟

للإجابة عن التساؤل المطروح تم تقسيم الدراسة للعناصر التالية:

I- مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية:

المرحلة الأولى: من بداية من الستينات إلى 1965

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك كانت فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم والتي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية. أمثال Roger H. and Hermanson سنة (1964): "شهرة المحل الغير مشتركة"

وفقا لهذا النموذج، يجب على المنظمة التأكد من أرباحها الفعلية والمتوسطة على مدى السنوات القليلة الماضية، كما تقوم هذه الدراسة على وضع أسلوب لقياس قيمة الموارد البشرية باعتبارها جزءا من شهرة المحل في حالة عدم شرائها.¹

المرحلة الثانية: من عام 1966 إلى 1970

هي فترة البحوث الأكاديمية الخاصة بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية (التكلفة التاريخية - تكلفة الإحلال)، وكذلك نماذج قياس قيمة الموارد البشرية (النقدية - غير النقدية). كما كانت هذه الفترة أيضا فترة بحوث خاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية بحيث تصبح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج المنشأة الذين يحتاجون إلى البيانات المالية عن الموارد البشرية مثل المستثمرين، ولقد شهدت هذه المرحلة تطبيقا عمليا ميدانيا للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت القائمة آنذاك.

تمت في هذه المرحلة العديد من البحوث ذات الأهمية في هذا الميدان ومن أهمها:²

Hekimian and Jones عام 1967م: طورا مقارنة تكلفة الفرصة البديلة، حسبهما فإن تكلفة الفرصة البديلة قائمة بالنسبة لكافة الموارد البشرية المعروضة في المدى القصير، وأن اتخاذ القرار في الأساس ينطوي على اختيار بديل واحد بين عدة بدائل لديها تكلفة فرصة البديلة.

Lee Brummet, Eric Flamholtz and William C.Pyle سنة 1968م: وضعوا مقارنة التكلفة التاريخية، ووفقا لهم، فإن التكلفة المترتبة على تجنيد وتدريب وتطوير الموظفين يجب رسملتها (تحويل النفقات إلى استثمار رأس المال أو الأصول)، ثم يتم اطفاء المبلغ الإجمالي الذي تم رسملته على مدى العمر الإنتاجي المقدر للموارد البشرية. وقاموا بتطبيق بحثه على شركة " ر. جى . بارى " (R.G.Barry) وهي شركة متوسطة تقوم بإنتاج سلع صناعية في مدينة "كولمبس" بولاية أوهايو).

المرحلة الثالثة: من عام 1970 م إلى 1976

شهدت المرحلة الثالثة من مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية والتي بدأت منذ عام 1971م وحتى عام 1976م، تطورا هاما وسريعا، حيث نشرت العديد من الدراسات الأكاديمية في العالم الغربي وأستراليا واليابان وغيرها، كما تم تطبيق العديد من هذه الأبحاث في العديد من المنشآت في هذه الدول.

لقد اشتملت البحوث الأكاديمية في المرحلة الثالثة أيضاً على أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية التي يقوم بها أعضاء الإدارة التنفيذية والإدارة العليا، وكذلك القرارات التي يتخذها المستثمرون من حملة الأسهم، كذلك اتسمت أيضاً هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية القيمة. كما تميزت هذه المرحلة أيضاً بنشر عدد كبير من البحوث النظرية والتطبيقية بجانب انعقاد عدة حلقات دراسية وبحثية حول هذا الموضوع. ومن بين هذه الأبحاث ما يلي: 3

Brauch Lev and Aba Schwartz عام 1971 م الذي وضع نموذج القيمة الحالية للربح المستقبلي، حسب هذا النموذج قيمة الموارد البشرية تتوقف على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المحققة من توظيف شخص واحد.

W.J.Giles and D.F.Robinson عام 1972 م الذي وضع نموذج مضاعف الأصول البشرية، وفقاً لهذا النموذج يتم تقييم الموارد البشرية في العادة بنفس طريقة باقي الأصول التجارية وتقدر قيمتها على أساس مفهوم مبدأ الاستمرارية.

Rensis Likert and David G.Bower عام 1973 قدم نموذج السببية، التدخل والنتيجة النهائية، ووفقاً لهذا النموذج فإن تطوير النهج الاشتراكي يتطلب إدخال هيكل تنظيمي جديد وأسلوب جديد للسلوك الإداري ويتم إدخال وجهات النظر هذه كمتغيرات سببية.

Myers and Flowers عام 1974 م وضعوا نموذج البعد الخماسي ووفقاً لهذا النموذج هناك خمسة أبعاد للموظفين: المعرفة، المهارات، الصحة، الحضور والمواقف يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار. **Pekin Ogan** عام 1976 م وضعت ما يعادل نموذج اليقين ويتكون هذا النموذج من عنصرين أساسيين هما: (أ) الفائدة الصافية و (ب) عامل اليقين، والذي يوفر وسيلة لتحديد صافي القيمة الحالية للموارد البشرية.

الحديث بالذكر أنه في هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) لجننتين للمحاسبة عن الموارد البشرية، الأولى عام 1971 م والثانية عام 1972 م ونشرت تقارير اللجننتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية.

المرحلة الرابعة: (1977م - 1980م)

نظرا لكون الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الموضوع قد تم التطرق لها في الفترات السابقة فإنه خلال هذه المرحلة تراجع الاهتمام بهذا المجال لأن الجزء المتبقي والأكثر صعوبة يتطلب عدد كبير من الباحثين ذوي كفاءة عالية بالإضافة إلى تعاون عدد كبير من المؤسسات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث في داخلها كما أن عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلاً، والأمر الذي أدى إلى عدم إقبال المؤسسات والشركات على التطبيق هو أن تكاليف تطبيق هذه النظم تزايدت والعائد المتوقع منها كان في نظر العديد منها غير مؤكد، وربما غير ذي فائدة كبيرة، فقد كانت نظرتهم إلى المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها فكرة جيدة وحسنة ولكنها لم تكتمل بعد. ولكن بالرغم من ذلك فقد ظهرت اتجاهات مهمة في نهاية تلك الفترة غيرت من تلك النظرة في السنوات القليلة التالية.

المرحلة الخامسة: (1981م - حتى الآن)

هي المرحلة التطوير الحالية فقد شهدت البحث الجدي للاهتمام من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك لتزايد اهتمام الو.م أ بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شدد الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الو.م أ و اليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية عن مثيلاتها في أمريكا فشهدت هذه المرحلة زيادة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وتطبيقها في الشركات الضخمة على عكس المراحل الأولى التي اقتصر تطبيقها على الشركات المتوسطة وصغيرة الحجم.⁴

من بين أهم الدراسات التي شهدتها هذه الفترة:⁵

Pekin Ogan عام 1988: تجربة ميدانية تهدف إلى تقييم تأثير المعلومات HRA على القرارات المتخذة من قبل المسيرين، نتائج هذه الدراسة تشير إلى أن معلومات محاسبة الموارد البشرية تصنع الفرق بين قرار إيقاف شخص عن العمل وتمكن المديرين من زيادة مستوى الثقة في القرارات من هذا النوع.

Management Scholar Edward Lawler عام 1992: وصف الموارد البشرية من منظور الاستثمار لتكون قادرة على المنافسة، يجب أن تحتوي المنظمات على العديد من الصناعات ذوي المهارات العالية، كما يجب أن يكون أيضا قوة عمل مستقرة نسبيا منذ دوران الموظفين تعمل مباشرة

للحصول على هذا النوع من التنسيق والتعلم التنظيمي الذي يؤدي إلى استحابة سريعة ومنتجات ذات جودة عالية.

Flamholtz عام 2003: الاستفادة من قياس الموارد البشرية لتحديد القيمة المبيعية المتوقعة، وإيجاد مساهمة الموظف الواحد في برنامج التطوير الإداري وبالتالي ارتفاع قيمة الأفراد بالنسبة للشركة، بالإضافة إلى التوصل إلى مجموعة من التدابير لقياس الآثار المترتبة على استراتيجيات إدارة الموارد البشرية على التكلفة والقيمة من الناس والمورد التنظيمي.

Herman Theeke, John B. Mitchel عام 2008: تقدم نموذج يهدف إلى استكشاف قياس مطلوبات الموارد البشرية. من استعراض الآثار المالية لمسؤولية الموارد البشرية عن الإبلاغ عن البحوث. واعتماد نموذج مسؤولية الموارد البشرية لتقييم وإعداد التقارير وإدارة الموارد البشرية.

II - تعريف محاسبة الموارد البشرية: يمكن ذكر مجموعة من التعاريف والمتمثلة في:

- عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بالمعلومات".

- من بين التعاريف الحديثة نجد تعريفاً يركز على تقييم رأس المال الفكري 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 وكفاءة ومردودية المورد البشري على مردودية المؤسسة".⁶

- و قد عرفها **Eric Flamholtz** تعريفاً مشابهاً لـ **HRA** بأنه القياس والإبلاغ عن التكلفة والقيمة في الموارد التنظيمية.

- أما **Stephen Knauf** فقد عرفها على أنها "قياس وتقدير مساهمات التنظيمات البشرية كالتوظيف و الخبرة والالتزام.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريفها على أنها: "عملية تحديد وتسجيل وقياس الموارد البشرية بعد تطويرها وتوصيل المعلومات للأطراف المعنية".

III. الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية: تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية:⁷

1. **الفرض الأول:** يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقدم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

2. **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 المختلف، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهنى للمساهمة في أهداف المنظمة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة يجب عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

3. **الفرض الثالث:** تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية. كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المنظمة أو للمتعاملين الخارجيين.

4. **الفرض الرابع:** إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.

5. **الفرض الخامس:** إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدة نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية. 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 والمؤسسة، 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 إهلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار قيمة قسط الاهتلاك مثل المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية.

IIV. النماذج والأساليب المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية: من أجل فهم وتطوير وتوقع الاحتياجات المختلفة لرأس المال البشري تم تطوير العديد من المناهج والأساليب التي تتماشى مع استراتيجيات المؤسسة ومحيطها ومن أجل التحكم في المورد البشري وقيادته بشكل مناسب تم وضع لوحات قيادة تحوي معلومات كمية حول أنشطة العنصر البشري وتساهم في تحليل وتحديد الكفاءات اللازمة والتي تساهم في تطوير المؤسسة كما تعتبر لوحات القيادة مفتاحا أساسيا ومهما يساعد إدارة المؤسسة في صياغة استراتيجياتها واتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الموارد البشرية.⁸ وقد دعا العديد من الباحثين للإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ومن أهمهم Herman (2008) Flamholtz ، PekinOgan (1988) ، Flamholtz et al. (2003) & Mitchell (2004)، Elias (1972) ، Lev & Schwartz (1971) Hendricks (1976) ¹ Bullen&Eyler,2010، باعتبار محاسبة الموارد البشرية تهتم بتقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة مما يساعد المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة كما تتضمن إجراءات لقياس لقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية لهذا المورد وقد تم اقتراح عدة نماذج لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج.⁹

من أهم التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي كيفية قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية، الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة.

1. **نموذج التكلفة:** يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة. أما المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فتختلف حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها الشركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة فيها.¹⁰ ومن أهم أساليب نموذج التكلفة لتقييم الموارد البشرية مايلي:

1.1 أسلوب التكلفة التاريخية: قد تم تطوير هذه الطريقة من قبل William C. Pyle. واعتمد في عام 1969 من قبل Corporation RG Barry وهي شركة الأحذية بالولايات المتحدة الأمريكية. تعتمد التكلفة التاريخية على حساب التكلفة الفعلية في التوظيف والاختيار والتعيين والتدريب وتطوير الموارد البشرية والتي تساوي قيمة العمل. ترتفع القيمة الاقتصادية للموارد البشرية بزيادة ساعات العمل الإضافية واكتساب الخبرة. ومع ذلك، وفقا لهذا النموذج، يخضع الأصل البشري للإهلاك.¹¹ وبناء لهذا المنهج يمكن تحديد البنود التي تشكل التكلفة التاريخية للموارد البشري حسب Hekiman & Curtis فيما يلي:

- أ) **تكلفة الحصول على الموارد البشرية:** وهي التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة من أجل الحصول على من يشغل مركز معيناً أو يقوم بوظيفة معينة، مثل:
- تكلفة الاستقطاب، وتبدأ عندما يتم البحث عن الموارد البشرية وتنطوي هذه العملية على الإعلان والمراسلات وغيرها؛
 - تكلفة الاختيار، وتبدأ عندما يتم الرد على المتقدمين المختارين، وتتألف من مقابلة المرشح، السفر والإقامة في الفنادق شرح وعقد الاختبارات وأية فحوص أخرى، ومثلها مثل تكاليف الاستقطاب، تحمل التكاليف الإجمالية للاختبار على المتقدمين المتعاقد معهم؛
 - تكلفة التعاقد، وتبدأ بمجرد اختيار الموظفين وتنطوي هذه العملية على إعداد العقد ونفقات السفر وما شابهها. وتكلفة تحديد المكان، وتشمل مختلف التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته.

(ب) **تكلفة تطوير الموارد البشرية:** مثل، تكلفة التعلم للموارد البشرية، حيث تتحمل المنشأة في

سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة .

- تكلفة التدريب، وهي تكييف الموظف الجديد مع الخصوصيات التفصيلية للوظيفة وتنشأ معظم التكاليف من رواتب الموظفين الجدد.

- تكلفة التوجيه، وهي عملية من الصعب تقديرها وتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ومنتجات وخدمات الشركة والهيكل التنظيمي بشكل عام.

- تكلفة الترقية، وهي تنبثق في كل مرة يغير فيها الموظف وظيفته سواء بالدرجة نفسها أو غيرها، وتمثل هذه العملية عادة جزءاً من التكاليف الإجمالية

- تكلفة التحسين، وتمثل في المحافظة على الإمكانيات وتحسينها لكل موظف، وتشكل هذه التكلفة بنداً مهماً من التكاليف التاريخية.¹²

2.1 أسلوب تكلفة الاستبدال: وفقاً لهذا النموذج، تقدر قيمة العامل بتكلفة استبداله بعامل جديد بنفس القدرة والكفاءة وهنالك نوعان من تكلفة الاستبدال وهما: تكلفة استبدالية فردية تشمل تكاليف التوظيف، الاختيار والتدريب والتطوير؛ وتكلفة وظيفية تشمل تكاليف تغيير الفرد لمنصبه في المنظمة (تغيير الوظيفة أو تركها).

1. 3 أسلوب التكلفة النموذجية: استخدمت العديد من الشركات التكلفة النموذجية بدلا من استخدام التكلفة التاريخية أو الاستبدالية لتقييم الموارد البشرية و لاستخدام هذه التكلفة يصنف موظفو المؤسسة لمجموعات مختلفة حسب خطة هرمية. وتكون التكلفة النموذجية مدروسة لكل فئة من الموظفين. وتعتبر هذه التكلفة بسيطة ولا تأخذ بعين الاعتبار اختلاف الموظفين داخل نفس المجموعة بل تراه إيجابى وحيوي.

1. 4 أسلوب تكلفة الفرصة البديلة: تكلفة الفرصة البديلة هي الحد الأقصى للربح البديل إذا ما خضعت القدرة الإنتاجية لاستخدامات بديلة. وفي ظل هذه الطريقة فإنه من الصعب قياس قيمة الموارد البشرية لأن الاستخدام البديل للموارد البشرية داخل المؤسسة مقيد / محدد وفي نفس الوقت فان استخدامه قد لا يعترف به داخل البيئة الصناعية الحقيقية وهو الأسلوب الذي دعا إليه الباحثان Jaggi & Lau سنة 1975 ، كبديل لأسلوب التكلفة الاستبدالية ويقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بدلا من استخدامه الحالي.

2. نموذج القيمة: يقوم هذا المنهج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية حيث يعتبر أكثر واقعية من منهج التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة وتعرف القيمة الاقتصادية للموظف وفق Flamholtz (1973) بأنها القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منه، كان Likert (1971) من أول الداعين إلى تبني منهج القيمة في مجموعة من الدراسات التي استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية في تطوير نموذج رياضي لقياس القيمة الاقتصادية للموجودات البشرية يقوم على ثلاثة متغيرات صنفها في ثلاثة أنواع تتمثل في متغيرات سببية، وهي بمثابة المتغير المستقل وتشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة والتي تؤثر على إنتاجية الموظف. متغير وسيط، وتشمل العوامل ذات العلاقة بشخصية الموظف مثل التأهيل العلمي، والخبرة، والحالة الصحية، والعمر. ومتغيرات النتيجة، وهي بمثابة المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين ويتمثل بإنتاجية الموظف ومن ثم الإيرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تتحدد قيمته الاقتصادية¹³.

1.2 أسلوب القيمة المتوقعة: تناقش كل الطرق السابقة التكاليف لذلك تمكن من توفير العديد من المعلومات بغرض حفظها لكنها لا تعكس القيمة الحقيقية للموارد البشرية. و بالمقابل فإن القيمة المتوقعة تقوم على الافتراض، حيث أن تنفي وجود علاقة مباشرة بين التكاليف المترتبة على الفرد وبين قيمته داخل المنظمة في وقت معين. كما يمكن تعريف قيمة الفرد من خلال الخدمات المستقبلية التي من المتوقع أن يقدمها خلال فترة وجوده داخل المؤسسة من خلال نسبة الرضا الوظيفي والتحفيز والالتزام وعوامل أخرى.

2.2 أسلوب القيمة الحالية للعوائد المستقبلية: في هذه الطريقة يتم تقييم الأرباح المستقبلية لمختلف مجموعات الموظفين حتى سن التقاعد وخصمها ضمن معدل مدروس مسبقاً. هذه الطريقة مماثلة للقيمة الحالية للأرباح المستقبلية المعتمدة في الأصول / الموارد المالية ومع ذلك لا تعطي هذه الطريقة القيمة الحقيقية للموارد البشرية بما أنها لا تقيم مساهمتها في تحقيق الفعالية التنظيمية.

3.2 نموذج المكافآت العشوائية: وضع Eric G.Flamholtz هذا النموذج وقد حدد خلاله بعض المتغيرات الضرورية التي تساعد على تحديد قيمة الفرد في المؤسسة وقد وصف حركة الموظفين من مؤسسة لأخرى بأنها عملية عشوائية. وقد اقترح Flamholtz عدة مناهج لتقييم قيمة الفرد والموظف في الشركة لغرض تحديد قيمة المورد البشري في فترة عمل الموظف في المؤسسة، يحدد دور

الموظف في المنظمة وقيمتها الحالية وتخفيض مكافأة نهاية الخدمة. وبأكثر دقة يرى أن قيمة الموظفين هي نتاج القيمة الشرطية الفرد والريح الذي يقدمه الفرد للمؤسسة في حياته المهنية، حيث تشمل القيمة الشرطية للفرد الإنتاجية القدرة والمهارات وتخفيض الفرد وهي أيضا محددات قيمة الفرد، يمكن تلخيص هذا النموذج في الصيغة التالية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n y \left[\sum_{i=1}^n \left(R_t * \frac{P(R_t)}{(1+r)^t} \right) \right]$$

Rt = القيمة المستمدة من المنظمة. t = الوقت. $P(Rt)$ = احتمال تحقيق قيمة من طرف المنظمة (تحقيق Rt). r = معدل الخصم. $E(RV)$: القيمة الفعلية المتوقعة.¹⁴

4.2 أسلوب التعويضات لـ Lev and Schwartz: قام كل من **Lev** و **Schwartz** سنة 1971 بتطوير هذا النموذج وقد استخدم لحساب قيمة الموارد البشرية في القطاع العمومي، مثل SAIL و BHEL يعتمد النموذج على العوائد المستقبلية للموظف إلى حين تقاعده. وفقا لنموذج القيمة للمورد البشري تقدر القيمة لشخص في سن معين والتي تمثل القيمة الحالية للعوائد المستقبلية المتبقية من عمله. يمكن تمثيلها في المعادلة التالية:

$$V_r = \sum_{t=r}^T \left\{ \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}} \right\}$$

V_r : قيمة رأس المال البشري لشخص عمره r سنة. T : سن التقاعد. r : معدل الخصم الخاص بالشخص. $I(t)$: العوائد (المكتسبات) السنوية للشخص حتى سن التقاعد. t : سنوات العمل.

يصنف النموذج القوى العاملة إلى مجموعات متجانسة مثل: الشخص بدون مهارة وأشخاص شبه مهرة والعمال التقنيين والإداريين .. الخ، وفي فئات عمرية مختلفة باستخدام صيغة حساب متوسط العائد لمختلف المجموعات والفئات العمرية والقيمة الحالية للمورد البشري. استخدم **Lev** و **Schwartz** تكلفة رأس المال المؤسسة بهدف خصم العوائد المستقبلية للموظفين للوصول إلى القيمة الحالية وقد أدركا القيمة الاقتصادية للموظف في المنظمة.¹⁵

V. مثال حول محاسبة الموارد البشرية وطرق تطبيقها في الشركات الهندية: ¹⁶

لقد قدمت محاسبة الموارد البشرية العديد من الفوائد لكن تنميتها وتطبيقها في مختلف الصناعات لم يكن مشجعاً لأن قانون الشركات الهندية لسنة 1956 لا يسمح بإظهار وإفصاح أي معلومات عن الموارد البشرية في البيان المالي. ونظراً لتطور الأعمال والصناعات فإن بعض الشركات الهندية الخاصة والعامة بادرت في تقييم مواردها البشرية وقدمت هذه المعلومات في تقاريرها السنوية. وتشمل هذه الشركات:

Bharat heavy Electrical Ltd (BHEL), Steel Authority of India Ltd (SAIL), Oil and Natural Gas Commissioning (ONGC), Oil India Ltd, Project and Equipment corporation of India.(PEC), Engineers India limited, Mineral and Metal trading Corporation of India.(MMTC), Electrical India Ltd, Hindustan Shipyard Ltd, Cement corporation of India. (CCI), Infosys Technologies Ltd, Tata Engineering and Locomotive Works, Southern Petrochemicals Industries Corporation Ltd (SPIC), Associated Cement Company Ltd (ACC), National Thermal Power Corporation Ltd (NTPC).

التقييم المتبع للموارد البشرية من قبل الشركات الهندية:

أعطى قطاع الخدمات الحالية أولوية كبيرة للموارد البشرية. وقد اقترحت نماذج مختلفة بهدف تحديد مواهب ومهارات ومعارف وكفاءات الموظفين والقوى العاملة. وفيما يلي بعض هذه النماذج: -النموذج التاريخي للتكلفة؛ نموذج تكلفة الاستبدال؛ نموذج تكلفة الفرصة البديلة؛ نموذج المكافآت العشوائية؛ نموذج Sk.chakra borty؛ نموذج التعويضات ل Lev and Schwartz.

تقييم الموارد البشرية من قبل شركة INFOSYS :

يوجد انقسام أساسي في البيان المالي في المحاسبة بين رأس المال البشري ورأس المال الغير بشري في حين يتم في الغالب تجاهل رأس المال البشري من قبل المحاسبين. وبتعريف الثروة كمصدر للدخل هذا سيؤدي حتماً إلى الاعتراف برأس المال البشري باعتباره واحداً من أشكال الثروة كالمال والضمانات والأصول الملموسة. قامت Infosys بتطبيق نموذج لتقييم الموارد البشرية حيث قيمت موظفيها باستخدام نموذج التعويضات ل Lev و Schawartz. وفي سنة 2012 قامت INFOSYS بتطوير نموذج جديد لقياس هذه القيمة وبالشراكة مع GIST Advisory.

يرتكز نموذج iINFOSYS GIST_HCX على حساب القيمة الحالية لزيادة العوائد المستقبلية لموظفيها أثناء مدة عملهم. وعلى عكس النموذج التقليدي المؤلف من infosys تراقب تأثير استنزاف رأس المال البشري و بالتالي فإنها تحدد قيمته الإيجابية. ويشير رأس المال البشري الخارجي للفائدة التي يجنيها من المجتمع عندما يغادر الموظف infosys نظرا للتدريب والتطوير يخصم هذا النموذج الأرباح (العوائد) المستقبلية بمعدل خصم مناسب ويستخدم معدل التضخم على المدى الطويل بما يتفق مع الاحتياطي البنكي لمواجهة التضخم.

التقرير المالي لرأس المال البشري لشركة INFOSYS لسنة 2011/2012

نسبة التغير	2012	2011	
			عدد الموظفين
14.52%	1,41,788	1,23,811	Software professionals
17.08%	8,206	7,009	Support
14.66%	1,49,994	1,30,820	المجموع
			قيمة الموارد البشرية
29.49%	1,15,900	89,507	Software professionals
13.62%	9,817	8,640	Support
28.09%	1,25,717	98,147	المجموع
			القيمة الخارجية للموارد البشرية
31.48%	6,182	4,702	Software professionals
15.28%	649	563	Support
29.17%	6,831	5,265	المجموع
28.17%	1,32,548	1,03,412	المجموع الكلي لقيمة الموارد البشرية والقيمة الخارجية
			المعدل/النسبة
12.00%	0.84	0.75	معدل قيمة المورد البشري/للشخص

يلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع قيمة المورد البشري في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011

وهذا ناتج عن استخدام النموذج المناسب لقياس وتقييم المورد البشري للشركة.

الخاتمة:

قد أدت الدراسات الأكاديمية والميدانية إلى التوصل إلى نماذج رياضية تمكننا من قياس قيمة الموارد البشرية وإيصال المعلومات اللازمة إلى كافة الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية لمساعدتها في اتخاذ القرار السليم وهذا ينعكس إيجاباً على أداء المؤسسة. وبالرغم من الجهود المبذولة في هذا المجال إلى أن عملية القياس هذه لازالت تعاني من مشاكل أساسية في القياس المحاسبي وتحقيق نتائج موضوعية فاستهلاك الموارد البشرية على أساس موضوعي يعتبر صعب لوجود اختلافات جوهرية بينها وبين باقي الأصول، ونظراً لكون الأصول البشرية تتمتع بجزئية طبيعية فمن الصعب تحديد فترة الاستفادة منها ولكي يؤخذ عامل التأكد في الاعتبار فانه لا بد من نماذج رياضية جد معقدة. ولكن هذا لا يعني صرف النظر على محاسبة الموارد البشرية بل العكس يجب زيادة الاهتمام والإنفاق على البحوث في هذا المجال بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس وأن يكون ذلك في إطار محاسبي شامل للعمل على نشر القوائم المالية تضمن توفر بيانات كمية ووصفية عن الموارد البشرية.

الهوامش والمراجع:

- (1) Pr J.J. PLUCHART, L'évaluation comptable et financière des ressources humaines de l'entreprise, Communication aux journées AGRH 2005 16 & 17 septembre 2005, Paris Dauphine.
- (2) Dr. A. Lakshmana Rao, Human Resource Accounting: a frame work for better Financial Accounting and Reporting, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), 2014.
- (3) المرجع نفسه.
- (4) ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 16، 2013.
- (5) Md. Shamim Hossain and others, Recognition, Measurement and Accounting Treatment of Human Resource Accounting, [International Journal of Ethics in Social Sciences Vol. 2, No. 2, December 2014.
- (6) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة (عمان: دار الحامد للنشر، 2004م) ص 17.
- (7) نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 10 مارس 2004، جامعة ورقلة.
- (8) David Autissier ;Blandine Simonin . Mesurer la performance des ressources humaines, (Paris : Eyrolles, 2009), P. 73.

- (9) Md. Shamim Hossain and others, , Op, Cit, p . 93
- (10) ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 179-180
- (11) Md. Shamim Hossain a,d others, Op, Cit, P. 96
- (21) حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير محاسبة، 2010، ص ص 27-28.
- (13) نفس المرجع, ص ص 30-31.
- (14) Md. Shamim Hossain and others , Op, Cit , P. 97
- (15) Md. Shamim Hossain and others, Op, Cit, P. 98-99.
- (16) DASARI.PANDURANGARAO and others, ; A STUDY ON HUMAN RESOURCE ACCOUNTING METHODS AND PRACTICES IN INDIA, *International Journal of Social Science & Interdisciplinary Research*, Vol. 2 (4), APRIL (2013).