

محاسبة الموارد البشرية

منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري

د.كامل حسن جمعة

المقدمة:-

كانت قيمة المنظمة تُستمد من الميزانية العامة، مثلما هو الحال بالنسبة لأصولها المختلفة كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاساً وافياً لقيمتها، إلا أن هذا التقييم، أصبح موضوعاً لتساؤلات كثيرة، لأسباب عديدة، منها ما ظهر مؤخراً من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة، والاعتراف بأن رأس المال البشري يمثل جزءاً ذو أهمية متزايدة من مجموع قيمة المنظمة.

بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، نتيجة إدراك أهمية الأفراد في المنظمات، باعتبارهم موارد

منتجة، وذلك منذ عام 1965، ثم تزايد الاهتمام بهذا الموضوع منذ ذلك التاريخ.

لقد اتفق الباحثون، على أن البشر، يعتبرون مورداً مهماً ولهم دور رئيسي وفاعل في نجاح المنظمة،

وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيداً لأغراض اتخاذ القرارات.

وقد كان هذا الموضوع محط مناقشات كثيرة طوال عدة عقود، حيث حاول الكثير من الباحثين إيجاد

الوسائل التي يمكن من خلالها التعبير بطريقة موضوعية، عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية.

والجدير بالذكر أن هدف محاسبة الموارد البشرية من إظهار قيمة معينة لهذه الموارد هو أولاً، بيان

التغيرات التي تطرأ في قيمتها من سنة لأخرى، وثانياً، المساعدة في تسهيل وتحسين إدارتها بشكل فاعل وكفوء.

لقد تراوحت الوسائل التي تم عرضها في المقالات والبحوث المختلفة بين محاسبة مالية ومحاسبة تكاليف

كما عرضت بعض الشركات، قيمة للموارد البشرية العاملة لديها في قوائمها المالية، وقد أثرت بهذا الصدد

مشاكل كثيرة، واجهت الباحثين وتركزت حول:-

١ - كيفية التوصل إلى قيمة للموارد البشرية بطريقة موضوعية ومقبولة .

٢ - كيفية عرض قيمة للموارد البشرية في الميزانية العامة ، وهي ليست ملكاً للمنظمة.

٣ - المسألة الأخلاقية، التي تفترض، أن البشر قيمة عليا، ولا يمكن الموازنة بينها وبين الموارد المادية،

المملوكة للمنظمة وحتى غير المملوكة لها.

وعلى الرغم من عدم التوصل إلى قياس موضوعي مقبول لقيمة الموارد البشرية في إطار مهنة المحاسبة، كما لم تثبت لحد هذا الوقت فائدة المحاولات القليلة المبذولة بالنسبة للإدارة، إلا أن هذا الموضوع أصبح الآن محوراً مهماً للاهتمام، وصارت الكثير من المنظمات، تعنى بكيفية تحديد القيم التي تعكس معارف ومهارات العاملين، لأغراض التقارير المالية، حيث أدت التطورات التكنولوجية والاقتصادية، إلى نشوء القناعة لدى مختلف المنظمات، بأن مستوى الأصول المعرفية يعطي مؤشراً لإمكانات الربحية المستقبلية، علماً أن هناك اعتقاد لدى باحثين كثيرين، بأن إظهار قيمة للأصول البشرية في الميزانية العامة، يشكل عملية خطيرة وغير مضمونة بسبب عدم الاستقرار الذي تمتاز به إضافة إلى صعوبات القياس.

سنقوم من خلال هذا البحث، بعرض بعض الأفكار بصدد محاسبة الموارد البشرية، أملين أن تحظى

بالاهتمام، وأن تكون مثار مناقشة من قبل المهتمين، خدمة للعلم والمعرفة.

والله الموفق

مشكلة البحث:-

تتركز مشكلة هذا البحث في كيفية قياس وعرض قيمة لخدمات الموارد البشرية في القوائم المالية للشركات، لأغراض الاستخدامات الإدارية، واتخاذ القرارات المتعلقة بكفاءة العمل، وفاعلية إدارة الموارد البشرية، في تنمية وتطوير مهارات وخبرات الأفراد، بشكل يسهم في تعزيز وتقوية المركز التنافسي للشركة، كذلك لاستخدام الجهات الخارجية، من مستثمرين ودائنين واتحادات وتنظيمات مختلفة، من خلال استخدام معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ قرارات سليمة في إدارة وتوجيه مصالحهم في أنشطة الشركة ومستقبلها.

أهمية البحث:-

تأتي أهمية هذا البحث من حيث بروز أهمية المعارف والمهارات التي يمتلكها الأفراد، في تقرير نجاح المنظمات بمختلف أنواعها، مما يستدعي مراعاة المتطلبات الخاصة بإدارة الموارد البشرية، إدارة فعالة، عند التخطيط للأعمال، سواء للأجل القريب أو البعيد، وعلى الرغم من المصاعب الجمة، فقد جرت محاولات كثيرة لتقديم مقترحات بشأن معالجة المشاكل التي تعترض محاسبة الموارد البشرية كمصدر للمعلومات الملائمة التي يمكن أن يوفرها القياس الموضوعي في هذا المجال، خاصة وأن المقولة التي تتردد في الكثير من الأدبيات، والتي اكتسبت عناية كبيرة، بتأثير المنطق العملي لقطاع الأعمال، وهي: "إن ما لا تستطيع قياسه، لن تستطيع إدارته!". كذلك تأتي أهمية هذا البحث، من حيث أهمية المعلومات المتعلقة بالتغيرات في قيمة خدمات المورد البشري لمستخدمي المعلومات والبيانات المحاسبية الخارجيين، في اتخاذ قراراتهم المستندة إلى المعلومات الكافية، عن أنشطة وفعاليات الشركة، خاصة منها ما يتعلق بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

هدف البحث:-

يهدف البحث إلى التعريف بمحاسبة الموارد البشرية، والطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلا منها، كما يهدف إلى اقتراح معالجات معينة تحاول تجنب تلك المشاكل والانتقادات، واقتراح الافصاحات الممكن إجراءها في القوائم المالية، وبهذه المقترحات، فإن الباحث يعرض منهاجاً محدداً للقياس والافصاح، ويقدم المبررات التي تدعوه للاعتقاد بإمكانية تطبيقه.

إن جميع المقترحات تحتمل الخطأ والصواب، وهي معروضة للمناقشة، عساها تكون مثاراً لاجتهادات وبحوث أخرى.

فرضيات البحث:-

في ضوء ما مرَّ سابقاً، يمكن عرض فرضيات هذا البحث كالآتي:-

- ١ - يمكن احتساب قيمة خدمات الموارد البشرية، بأقل قدر ممكن من التقديرات والاجتهادات التحكمية.
- ٢ - يمكن قيد قيمة خدمات الموارد البشرية في السجلات المحاسبية من دون إثارة المشاكل المتعلقة بالتأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي، والآثار الناجمة عن القواعد القانونية والضريبية وغيرها.
- ٣ - يمكن الإفصاح عن قيمة خدمات الموارد البشرية، في الميزانية العامة بشكل يلبي حاجة الأطراف المختلفة، بما في ذلك حاجة الإدارة.

منهجية البحث:-

١ - طريقة البحث:

يتناول البحث معالجة موضوعه من خلال اعتماد المنهج الاستقرائي، الذي يتضمن الاستنتاج من الخاص إلى العام وبالتطبيق على عينة مكونة من خمس شركات اختيرت عشوائياً من بين أربعة عشر شركة أردنية استطعنا الحصول على حساباتها وبياناتها المنشورة مع تقارير مجالس إدارتها للسنوات 2000-2004 .

٢ - مصادر البيانات والمعلومات:

أ - المصادر الرئيسية:

البيانات والمعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية المنشورة للشركات عينة البحث مع تقارير مجالس إدارتها للسنوات 2000 - 2004.

ب - المصادر الثانوية:

الكتب والمراجع العلمية والبحوث والمقالات ذات العلاقة بالموضوع

٣ - وسيلة جمع البيانات:-

التقارير المالية السنوية المنشورة وتقارير مجالس الإدارة للشركات عينة البحث.

دراسات سابقة: -

١ - دراسة (Eric Flamholtz (1971) , المعنونة: " هل ينبغي على منظماتك أن تحاول تقييم مواردها البشرية".

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

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

٢ - تقرير: (Fredrikson V. (1998) ، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية- المصالح والتعارضات".

إن الغرض من هذا التقرير، إعطاء فكرة عامة، عن محاسبة الموارد البشرية، وعرض مواقف الأطراف المختلفة بشأنها.

يشير التقرير، إلى أن الأطراف المختلفة الرئيسية المستفيدة، كالأدارات والمستثمرين والمستخدمين والحكومات، قد بدأت بتكوين وتعريف مواقفها الخاصة بصدد محاسبة الموارد البشرية من جوانب مختلفة، ويطرح التقرير بهذا الشأن أسئلة أساسية، مثل: هل يجب أن يكون تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلزامياً؟ وهل يجب وضع قواعد أو اتفاقات منظمة لها؟ وإذا كانت محاسبة الموارد البشرية إلزامية، ما هو نوع المعلومات التي يجب أن يفصح عنها؟، وإذا كانت تطوعية، فكيف يتم مراعاة مصالح الأطراف المهتمة؟

هذا وقد اكتفى التقرير بطرح الأسئلة، ولم يقدم إجابة أو وجهة نظر معينة بصدد أي منها.

٣ - دراسة (Bo Hansson 2004)، المعنونة: " هل حان الوقت للإفصاح عن المعلومات المتعلقة

بالاستثمارات في رأس المال البشري".

تتناول هذه الدراسة ، الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية

يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين، يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

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

٤ - دراسة (Toulson & Dewe 2004)، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس".

تشير هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وقد هدفت إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعاً مهماً، ولمن يعتبر مهماً، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية.

استخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من

أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال.

خلصت الدراسة، إلى أن أغلب الإدارات المتقدمة، في المنظمات، تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية

بالنسبة لمنظمتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطى أولوية أكبر

لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الانتاجية بشكل مؤثر.

٥ - دراسة (Herman A. Theeke 2005)، المعنونة: " انتقال محاسبة الموارد البشرية: التحول من

الفشل إلى المستقبل".

تعرض هذه الدراسة منهجاً جديداً للمحاسبة عن الموارد البشرية، تطلق عليه " منهج المطلوبات"، بدلاً عن

منهج الأصول.

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

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

٦ - دراسة (Tang Tang (2005)، المعنونة: " الكلفة الاستبدالية للموارد البشرية المقاييس والمنافع".

سعت هذه الدراسة نحو تطوير بعض الأساليب التي تربط بين الكلفة الاستبدالية للموارد البشرية واتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذه الموارد من خلال تحليل حالة دراسية واحدة في قطاع النقل في الصين.

قدمت هذه الدراسة، أسلوباً كمياً لقياس بعض العوامل بصيغة مالية، وهي جديرة بالاهتمام، ولا يقلل من أهميتها، افتراضاتها بتقليص العوامل المؤثرة في الإنتاجية أو متغيراتها المحدودة.

لم تقدم الدراسة استنتاجات أو توصيات معينة، وهي تشير إلى ذلك بالعودة إلى ضرورة الاستعانة بتحليل العوامل غير الكمية، المؤثرة في القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، من أجل التوصل إلى استنتاجات معينة.

٧ - دراسة (Ravindra Tiwari (2006)، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية- منظور جديد".

يعرض هذا البحث نموذجاً لمحاسبة الموارد البشرية، يشتمل على جانبين: الأول: يأخذ بنموذج Levy (Schwartz) حيث تتم رسملة القيمة الحالية للمرتبات والأجور المتوقع أن يتقاضاها العاملون، والثاني: رسملة بنود الانفاق على تدريب وتطوير الموارد البشرية، كما يعرض طريقة خاصة لقيد هذه المبالغ في السجلات وإطفائها دورياً حسب العمر الخدمي لهذه الموارد.

لم تخل الطريقة التي عرضتها الدراسة من التقديرات التحكومية في الكثير من المواضيع، إضافة إلى التعقيد الذي يقر به الكاتب، واستخدامه لطريقة رسملة الإيرادات غير الاعتيادية بالنسبة لبعض أصناف العاملين، مفترضاً أن هذه الإيرادات ناجمة عن مواهب ومهارات هذه الفئات.

تعريف محاسبة الموارد البشرية

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

ندرج أدناه بعض التعاريف التي صادفناها في الكتب والدراسات المتعلقة بالموضوع:

١ - تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA (Porwal, 1993) :

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

٢ - تعريف Eric Flamholtz (Kumar, 2002)

إن محاسبة الموارد البشرية، هي المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك، قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة.

٣ - تعريف Brummet (عبد الوهلب، 1980).

محاسبة الموارد البشرية، عملية قياس دينامية، للعنصر البشري في المنظمة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك.

٤ - تعريف Matzy & Usry (Matzy & Usry , 1980)

محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن.

التعريفات المذكورة، هي أمثلة على تعريفات كثيرة واردة في الأدبيات المحاسبية. ويتفق الكثير

منها على أن البشر موارد في المنظمة، وأن محاسبة الموارد البشرية تتناول قياساً أو تقيماً للأفراد وإيصال هذه المعلومات إلى الجهات المهتمة، كما ويتضمن مراعاة الاستثمار في الأفراد، وكيفية تغير قيمة الأفراد،

تبعاً لذلك عبر الزمن، وعلى ذلك يدعي بعض الباحثين (Porwal, 1993; Bohlander & Snell, 2004)

أنه برغم الاعتراف بهذه الأهمية، وعدم وجود خلاف بشأنها، إلا أن قيمة هذا الأصل – كما يذكرون- لا تظهر في القوائم المالية، ولاتدخل المعلومات الخاصة به في التقارير المحاسبية.

أهمية محاسبة الموارد البشرية

يتفق الباحثون، على أهمية محاسبة الموارد البشرية، وكان معظمهم يعالج من الناحية التطبيقية أغراضاً داخلية، لخدمة القرارات الإدارية، خاصة مايتعلق منها بالموارد البشرية، يربط (Eric Flamholtz,2004) ، نمو تطور المنظمة بممارستها إدارة أفراد فاعلة، وهذه – كما يذكر- بحاجة إلى توفر مقاييس لكلفة أو قيمة الموارد البشرية.

يذكر (Bohlander& Snell,2004) ، بأن الفكرة التي تقول، بأن المنظمات تنافس من خلال الأفراد تكشف عن حقيقة أن النجاح يعتمد بشكل متزايد على قابلية أي منظمة على إدارة رأس المال البشري. ويحدد (Porwal, 1993)، أهمية محاسبة الموارد البشرية، بتسهيل الإدارة الفاعلة والكفاءة للموارد البشرية، حيث يصنف أغراضها إلى أغراض داخلية، وأغراض خارجية، لكنه يتوسع في بيان الأغراض الداخلية ابتداءً من تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات الموارد البشرية، وبرامج تخفيض التكاليف والرقابة باستخدام الموازنات وانتهاءً بتأثير العلاقات الانسانية والسلوك التنظيمي، أما بالنسبة للأغراض الخارجية، فهو يذكر بأن قيمة الموارد البشرية، تساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، في اتخاذ قراراتهم سواء الاستثمارية او غيرها، وأن معدل العائد المحتسب على أساس مراعاة كلاً من الموارد المادية والبشرية معا سيكون أكثر واقعية لتلبية حاجة المهتمين بمعرفة مصادر القوة الداخلية في المنشأة، إلا أن (Belkaoui, 2004)، يذكر بأن محاسبة الموارد البشرية، قادت إلى تطبيقات محدودة، وعلى الرغم من عدم حماسة العديد من المنشآت للافصاح عن قيمة مواردها البشرية، إلا أن معظم الدراسات التجريبية التي تفحصت التأثير الإدراكي والسلوكي أظهرت ميلاً مقبولاً من المستخدمين لمعلومات محاسبة الموارد البشرية، وقد يمكن ان نلخص ما يطرحه الباحثون، بهذا الصدد، بمايراه Hermanson (Gupta,2003)،بأن إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية يزيد من اتصاف هذه القوائم بقابلية المقارنة والشمول كمايجعلها أكثر ترابطاً.

ويرى الباحث، أن محاسبة الموارد البشرية، مهمة بالفعل، من حيث أن هناك حاجة حقيقية إلى المعلومات التي يمكن ان تنهياً للإدارة والمستخدمين الخارجين، ولكن هذا لا يفترض بالضرورة تحديد قيمة معينة للبشر وإظهارها، كأصل في القوائم المالية، ولو راجعنا تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) مراجعة متمعنة

لوجدنا أن هذا التعريف لا يحدد عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية بالمعالجة عن طريق اعتبار هذه الموارد أصولاً في القوائم المالية للشركات (يراجع التعريف في صفحة 8).

قياس قيمة الموارد البشرية

تعرض الأدبيات المحاسبية، طرقاً متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، تركزت حول منظورين أساسيين، هما الكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول الكلف المتحققة في استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو الكلفة الاستبدالية أو الفرصية، بينما يعتمد المنظور الثاني، على العوائد المستقبلية المخصصة، فكيف تقيم الموارد البشرية؟!.. إن قضية تقييم المورد البشري، في رأي الباحث، لن تحظى بقبول المحاسبين، طالما يظل البحث يدور في فلك واحد، وهو إخضاع البشر لمفهوم اقتصادي في تعريف الأصل. نستعرض فيما يلي الطرق المختلفة المقترحة بصورة مختصرة.

١ - طريقة الكلفة التاريخية.

تشتمل هذه الطريقة على رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للأصل، عمراً أطول أو أقصر مما قدر ابتداءً، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء. إن هذا المنهج يعتمد أساساً على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة، ويواجه هذا المنهج الانتقادات التالية:-

أ- إن تقدير عمر الأصل لا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها.

ب- إن كلف الماضي لا تلائم اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالحاضر والمستقبل.

ج- إن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع التدريب والخبرة بخلاف الأصول المادية كما

يرى الباحث، أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لاتمثل كلفة للمورد البشري بل هي كلفة

لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين، يعرض

عليه، فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه.

2- طريقة الكلفة الاستبدالية.

تشتمل هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية لدى المنشأة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى قدرات المستخدمين الحاليين، إن الميزة الرئيسية لطريقة الكلفة الاستبدالية (Belkaoui, 2004)، أنها مدخل جيد للقيمة الاقتصادية على أساس اعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي. وتعاني هذه الطريقة من المشاكل التالية:-

أ- صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عملياً، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القابليات البدنية والفكرية.

ب- الكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد .

ج- إن عملية تقدير الكلفة الاستبدالية تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصاً مختلفين يتوصلون إلى نتائج مختلفة تماماً.

3- طريقة الكلفة الفرصية.

يعرض هذا المنهج طريقة لتقييم المورد البشري من خلال عملية مناقصة (bidding) اقترحها Hekimian & Jones (1993) داخل المنظمة، وفي ظل هذه الطريقة يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة من المحددات التالية:-

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

ب- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعاراً لهم، لذا فإنها لا تعكس كلفة الموارد البشرية بشكل كامل.

ج- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرًا بالنسبة لها.

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

4- نموذج Lev & Scwartz.

يعرف هذا النموذج كذلك بـ (النموذج التعويضي Compensation Model) (Porwal, 1993,) (Balkaoui, 2004)، ويتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية لمستخدم فرد كمدخل لقيمته، وتبعاً لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (س) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$ق (س) = مج \frac{م (ز)}{ز = س (1+r)^{ز-س}}$$

حيث ق (س) = قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (س)

م (ز) = الدخل السنوي للشخص لغاية تقاعده

ر = معدل الخصم

ع = عمر التقاعد

لقد أدخل Lev & Schwartz تعديلاً على نموذجهم السابق لمراعاة احتمالات الوفاة قبل سن التقاعد،

وبذلك أصبح النموذج كالاتي.

$$مج (ق س) = مج \frac{م (ز) (1+r)^{ز-س}}{ز = س (1+r)^{ز-س}}$$

حيث م المرتبات والأجور المستقبلية

ح س (ز) احتمال الوفاة

مج (ق س) القيمة المتوقعة لرأس المال البشري.

إن هذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة، باعتبار أن المرتبات والأجور هي كلفة العمل

وليس قيمته (Gupta, 2003)، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي

قيمه من وجهة نظر الاقتصاد الكلي.

يعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كتقديرات المرتبات والأجور

المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدراً كبيراً من عدم الموضوعية ثم أضافت صيغتها

المعدلة عنصراً جديداً إلى عدم الموضوعية وهي احتمالات الوفاة ورغم ذلك فهي ما تزال تواجه نقداً باعتبارها تهمل احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني.

5- نموذج Hermanson أو طريقة المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة، وهذا نموذج آخر يستخدم المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجور المستقبلية، كما في نموذج Lev & Schwartz إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة، لقياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمنشأة نسبة إلى كل المنشآت في الاقتصاد لفترة معينة ويحسب وفق الصيغة التالية (Belkaoui,2004).

$$م ك = \frac{5 م د + 4 م د + 3 م د + 2 م د + 1 م د}{1 م أ + 2 م أ + 3 م أ + 4 م أ}$$

حيث م دن = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة ن

م أن = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد

للسنة ن

إن هذه النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في الشركة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية، لقد تم انتقاد هذه النسبة باعتبارها غير موضوعية، وغير دقيقة وتتطلب عملاً إحصائياً واسعاً وأنها تدخل عوامل مخاطرة لضرورة لها في احتساب معدل الكفاءة (Gupta, 2003)، كذلك فإن مدة الخمس سنوات تفتقر إلى التبرير.

6- نموذج تقييم مكافآت ستوكاستك Stochastic process with Service Rewards

هذا النموذج اقترحه Eric Flamholtz، بناء على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين، التي قامت بدراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستناداً على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المنظمة

بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في الشركة. يعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تطبيقية وذلك بسبب تقدير مدة بقاء الفرد في الشركة واحتمالات ذلك، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وكلف.

7- نموذج Jaggi & Lau

تم اقتراح تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق (Stochastic Rewards Model)، ويفترض بمجموعة العمل أن تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشمل على عاملين يعملون في نفس القسم.

إن هذا النموذج يفترض صعوبة تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين، وأنه يكون أسهل أن يتم تحديد نسبة الأفراد الذين يحتمل، إما أن يتركوا الشركة أو أن يتم ترقيتهم خلال فترة معينة.

بالإضافة إلى المقاييس النقدية التي أشرنا إليها، هناك أيضاً مقاييس غير نقدية، تستخدم في هذا المجال، وهي مشتقة من نموذج Likert- Bowers ، للمتغيرات التي تؤثر في فاعلية المورد البشري في منظمة معينة (Belkaoui, 2004)، وبغرض تمثيل القدرة الانتاجية للتنظيم البشري في المنظمة، فإن النموذج يعرف ثلاثة متغيرات مؤثرة، هي: المتغيرات العلية التي تكون مستقلة لكنها خاضعة لسيطرة الإدارة، والمتغيرات الطارئة، التي تعكس الحالة الداخلية المتصلة بأداء المنظمة، ومتغيرات النتيجة النهائية، وهي متغيرات معتمدة تعكس النتائج المتحققة من قبل المنظمة، كالانتاجية، والتكاليف، والنمو وحصص السوق والأرباح.

على الرغم من كل ما عرض، والطرق المذكورة آنفاً، إلا أن فكرة إظهار الأصول البشرية في التقارير المالية للشركات لم تحظى بقبول المحاسبين، لأنهم يرون، بأن البشر الذين يعملون في منظمة معينة، هم غير مملوكين لتلك المنظمة، كما وأن النماذج الموصوفة سابقاً، تدل على أن محاسبة الموارد البشرية، تتعامل مع متغيرات يصعب قياسها.

نموذج القياس المقترح.

يمكن أن نسمي النموذج الذي سنعرضه بـ ، نموذج قياس قيمة خدمات المورد البشري، ونأمل أن يكون مثاراً للنقاش والبحث في هذا الاتجاه، أن الطريقة المقترحة وفق هذا النموذج بسيطة، وتعتمد احتساب قيمة خدمات المورد البشري بالنسبة إلى المنظمة كما في نهاية الفترة المالية، وذلك باتخاذ المرتبات والأجور التي يتقاضاها الأفراد زائداً نفقات التدريب والتطوير التي تتكبدها المنظمة خلال الفترة أساساً في ذلك وباعتماد الصيغة التالية:

$$ق = (م + ت) \times \frac{ر}{ص}$$

حيث ق = قيمة خدمات المورد البشري كما في نهاية الفترة

م = مجموع المرتبات والأجور والمنافع الأخرى التي يحصل عليها العاملون خلال الفترة.

ت = نفقات التدريب والتطوير المتحققة خلال الفترة

ر = مجموع الإيرادات التشغيلية للفترة

ص = مجموع مصروفات التشغيل للفترة.

إن هذه الصيغة لا يراد منها تقييماً للمورد البشري، فلا قيمة توازي قيمة المورد البشري والإنسان في حقيقته قيمة عليا، وهو مورد للمجتمع الذي يعيش فيه بشكل عام وليس لشركة معينة، وأن الشركة تستفيد من خدمات هذا المورد بثمن (المرتبات والأجور ونفقات التدريب والتطوير) كما هو الحال بالنسبة للموارد الأخرى الكثيرة التي تستفيد منها الشركة في المجتمع، وإذا عملت الشركة على تدريب المورد البشري وتطويره إنما تؤدي إلى زيادة قيمة الخدمات التي تحصل عليها (Bo hansson, 2004) ويتم تدوير قيمة الخدمات المحسوبة وفق الصيغة السابقة في سجلات الشركة لنهاية الفترة التالية، لأنها ليست مصاريف، فهي بمثابة قيمة منتجة، أما المصاريف (المرتبات والأجور ونفقات التدريب والتطوير) فقد أستنفدت في قائمة الدخل وصولاً إلى صافي الدخل، ويمكن استخدام، هذه القيمة في نهاية الفترة، لأغراض الإفصاح، كما يمكن استخدامها لمختلف الأغراض الإدارية، فيما يتعلق بإدارة الموارد البشرية، وفي نهاية الفترة التالية، إما أن تزداد قيمة الخدمات، في ضوء مستوى المرتبات والأجور والتدريب والتطوير وفي ضوء الأداء الاجمالي للشركة، وإما أن تنقص نتيجة ضعف الأداء وحالات الاستقالة أو إنهاء الخدمة أو الوفاة، وسيلاحظ أن هذه القيمة تزداد غالباً، الأمر الذي ينسجم مع طبيعة المورد

البشري، حيث تزداد قيمة الخدمات التي يؤديها هذا المورد مع التدريب والخبرة وتطور أداء الشركة. (Porwal, 1993).

ويلاحظ من تحليل الصيغة السابقة $ق = (م + ت) \times \frac{ص}{ص}$ أنها تعطي جميع الموارد المستخدمة نفس الأهمية في القياس، لذلك تم اللجوء إلى طريقة لتمييز المورد البشري عن الموارد الأخرى نظراً لطبيعته؛ وتم التوصل بنتيجة ذلك إلى البحث في طرق المكافأة في ظل أنظمة الأجور، وتم الربط بين الصيغة أنفة الذكر وبين طريقة هالسي Halsey، في احتساب المكافأة، لكي يتسنى التمييز بين الأفراد في ضوء مستوى الأداء لكل منهم، وكانت النتيجة الآتي.

$$ق = (م + ت) \times \frac{ص}{ص} + 2 \times [(م + ت) - \frac{ص}{ص}]$$

وتبسيط هذه المعادلة نتوصل إلى الصيغة التالية:

$$ق = \frac{(م + ت) (3ص - ص)}{2ص}$$

الجدول رقم (1)، يتضمن بيانات مالية مستقاة من القوائم المالية للشركات عينة البحث للسنوات 2000-2004؛ ويلاحظ، أن ثلاث شركات لم تفصح عن نفقات التدريب والتطوير على الرغم من أنها تنفذ برامج تدريبية وتطويرية – كما تذكر في تقارير مجالس إدارتها- لكنها لا تفصح عن النفقات التي تتكبدها في إعداد وتنفيذ هذه البرامج.

وبالتطبيق على بيانات البنك العربي لسنة 2000، الواردة في الجدول رقم (1) نلاحظ الآتي:-

$$ق = \frac{(1056 + 107316) (3 \times 356432 - 195364)}{195364 \times 2}$$

$$ق = 242393 \text{ (ألف دينار قيمة خدمات المورد البشري كما في 2000/12/31)}$$

(١) إذا اعتمدنا الربط بطريقة رومان ROWAN في المكافأة فإن المعادلة بعد تبسيطها تكون كالآتي :

$$ق = (م + ت)$$

$$(٢) تكون هذه القيمة عند الربط بنموذج Rowan في احتساب المكافأة:
ق = (1056 + 107316) \times \frac{356432 - 195364}{356432} = 246692 \text{ ألف دينار}$$

الجدول رقم(2)،يبين قيمة خدمات المورد البشري وتطوره خلال السنوات 2000-2004 لشركات العينة، محسوبة وفق الطريقة السابقة، إن هذه القيمة هي بمثابة تسعيرة لخدمات المورد البشري ويمكن أن تفصل على مستوى الأفراد.

كما يلاحظ في الجدول رقم (2)، أن هناك انخفاضاً في قيمة خدمات الموارد البشرية في شركة الكهرباء الأردنية لسنوات 2001 و 2002، ولدى فحص هذه الحالة، وجد أنها بسبب انخفاض المرتبات والأجور (انظر الجدول(1)) ، ولم نعرف، من خلال القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة، سبب هذا الانخفاض، ويلاحظ أيضاً وجود انخفاض في قيمة خدمات المورد البشري في شركة الورق والكرتون لسنة 2003، ولدى فحص هذه الحالة، وجد أنها بنتيجة الانخفاض في كفاءة العمليات التشغيلية، حيث لوحظ أن نسبة الزيادة في المصروفات التشغيلية كانت بحدود 5% بينما نسبة الزيادة في الإيرادات التشغيلية بحدود 2% إن طريقة التقييم هذه لا تخضع البشر أنفسهم للتقييم وإنما الخدمات التي يحصل عليها منهم، وهي تستبعد كل مجالات التقدير والاحكام الشخصية، وبذلك فهي توفر شرطاً الموضوعية المطلوبة في النتائج، وهي تفرق أيضاً بين كلفة الخدمات وقيمتها وتراعي كفاءة عمليات التشغيل، باعتبار أن لهذه الكفاءة انعكاس في قيمة هذه الخدمات كما تستند إلى فلسفة محددة في التقييم من خلال الربط بنموذج HALCEY.

إن هذا المنهج، الذي يركز على قيمة الخدمات التي يؤديها الأفراد للمنظمة، يبعدها عن المشكلات المرتبطة بعدم موضوعية تقدير المنافع المستقبلية المحتملة، كما يغنيها عن البحث في احتمالات بقاء الأفراد في المنظمة أو في مواقع وظيفية معينة.

يمكن استخدام البيانات في ضوء هذا المنهج للتوصل إلى بعض المؤشرات المفيدة في إدارة الموارد البشرية فعلى سبيل المثال يمكن حساب قيمة الخدمات المفقودة بنتيجة دوران العاملين وفق الصيغة التالية:-

$$ق ف = \frac{ق د}{د - 1}$$

حيث ق ف = قيمة الخدمات المفقودة

ق = قيمة الخدمات

د = معدل الدوران

فلو فرضنا أن معدل دوران العاملين في البنك العربي لسنة 2004 كان 2% فإن قيمة الخدمات المفقودة تساوي:

ق ف = $\frac{2\% \times 305485}{2\% - 1}$ = 6234 ألف دينار قيمة خدمات أو إسهامات المورد البشري المفقودة
خلال سنة 2004 بنتيجة دوران العاملين ومعنى ذلك أنه لولا دوران العاملين لكانت قيمة خدمات المورد البشري
لسنة 2004 تساوي:

311719 ألف دينار (6234 + 305485)

ويمكن أيضاً حساب العائد من نفقات التدريب والتطوير وفق الصيغة التالية:-

$$ع ت = \frac{ت ر}{ص} - ت$$

حيث ع ت = العائد من التدريب والتطوير.

وبالتطبيق على بيانات البنك العربي لسنة 2004 من الجدول رقم (1) نجد :

$$ع ت = \frac{476844 \times 1370}{291576} - 1370 = 870 \text{ ألف دينار العائد من نفقات التدريب والتطوير بمعنى أن معدل العائد سيساوي:}$$

$$64\% = \frac{870}{1370}$$

طريقة التسجيل المقترحة:

إن طريقة التسجيل المقترحة لتسجيل قيمة خدمات المورد البشري، تعتمد نظاماً للحسابات المتقابلة، وهي
طريقة سوف لن تؤثر في نتائج الأعمال والمركز المالي، إنما تهدف إلى إظهار التغيرات في قيمة خدمات المورد
البشري من فترة لأخرى.

إن الحسابات المتقابلة، في هذه الحالة ليس المقصود بها أن تؤدي وظيفة Contra a/c تماماً، حيث

الأخيرة تخفض أو تلغي رصيد الحساب الآخر ذو العلاقة؛ (Solomon, 160; Robert Libby, 169;)

(Horngren, 91) وإنما يراد هنا استخدام الحساب المقابل وسيلة تسجيل أو موازنة باستخدام القيد المزدوج

ولكي لا يكون هناك تأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي، لأن المنشأة في الحقيقة، تحملت أساساً كلفة خدمات

المورد البشري، (مجموع المرتبات والأجور والمنافع الأخرى وكلفة التدريب والتطوير)، وأن هذه الطريقة تعتمد

لإثبات قيمة هذه الخدمات للتعرف على التغيرات الدورية فيها، إضافة إلى الاستخدامات الإدارية الأخرى.

وباستخدام البيانات الخاصة بالبنك العربي (من الجدول رقم 2) نجد، بافتراض في نهاية سنة 2000 مثلاً يتم

القيد لأول مرة.

242393 من حـ/ خدمات المورد البشري 2000/12/31

242393 إلى حـ/ مقابل خدمات المورد البشري

قيـد قيمة خدمات المورد البشري

وفي نهاية سنة 2001 تحسب قيمة خدمات المورد البشري بنفس الطريقة ويحسب الفرق عن رصيد

السنة السابقة، ويثبت هذا الفرق بالقيـد التالي:

249718 – 242393 = 7325 ألف دينار

7325 من حـ/ خدمات المورد البشري 2001/12/31

7325 إلى حـ/ مقابل خدمات المورد البشري

قيـد الزيادة في قيمة خدمات المورد البشري

وبذلك يصبح رصيد حساب خدمات المورد البشري في 2001/12/31 249718 ألف دينار.

إن حساب خدمات المورد البشري هو بمثابة حساب مراقبة، يتبعه سجل أو سجلات أستاذ مساعدة،

تتضمن حساباً لكل منتسب، يبين حركة قيمة خدماته من سنة لأخرى، ويمكن أن تصنف تلك الحسابات حسب

الاختصاصات أو حسب الأقسام بحيث تبين قيمة هذه الخدمات بالنسبة لكل قسم أو اختصاص.

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

المتعلقة باعتبار البشر أصولاً للمنشأة، لأن أصول المنشأة يفترض أن تكون مملوكة لها، صحيح أن البشر أصول

واعدة، ولكن هذا ليس بالنسبة للمنشأة، وإنما بالنسبة للمجتمع بأسره، وإذا كانت المنشأة تستفيد من الأصل

البشري، فإن هذه الاستفادة لا ينبغي أن تربط بشكل مسبق بأي مدى زمني مستقبلي لكثرة المحددات التي سبق

الإشارة إليها (Toulson & Dewe, 2004)، ويرى الباحث أنه لا يمكن اعتبار العاملين جزءاً من استثمارات

الشركة، بحيث تؤخذ لهم قيمة معينة عند احتساب معدل العائد، لأن الخدمات التي يؤديها العاملون، هي خدمات

مدفوعة الثمن (المرتبات والأجور)، فإذا كانت الشركة قد حصلت، مثلاً، على خدمات جهة خارجية، كأن تكون

جهة استشارية أو خدمية، فهل يجوز اعتبار هذه الجهة جزءاً من استثمارات الشركة؟!.

الاستنتاجات :-

توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:-

- ١ - إن البشر موارد بالنسبة إلى المجتمع بشكل عام، وليس للمنشأة التي تستفيد من خدماتهم خلال فترة معينة.
- ٢ - تشير معظم الدراسات إلى أهمية محاسبة الموارد البشرية، ولكن المحاولات التطبيقية محدودة جداً، وتقتصر في الغالب، على معالجة أغراض داخلية لخدمة قرارات الإدارة.
- ٣ - إن معظم أهداف محاسبة الموارد البشرية، تركز على أغراض داخلية لتسهيل الإدارة الكفوءة للموارد البشرية، والكثير من الدراسات في هذا المجال اعتبرت هذه الأهداف، هي الأهداف الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية.
- ٤ - جميع طرق تقييم الموارد البشرية ، التي تقترحها، الدراسات والبحوث في هذا الموضوع، تواجه انتقادات كثيرة، ولا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها.
- ٥ - إن الرواتب والأجور تختلف بين العاملين، بطريقة يمكن أن تعكس كلاً من المهارة ومستوى التعليم، وسنوات الخبرة، ولذلك، فإن المرتبات والأجور يمكن – في رأي الباحث- أن تشكل أفضل أساس لاحتساب قيمة خدمات العاملين.
- ٦ - جميع المعلومات عن الموارد البشرية في الشركات الأردنية التي اطلع الباحث على تقاريرها المالية السنوية المنشورة (عددها 14 شركة)، وردت في تقارير مجالس الإدارة (عدا المرتبات والأجور

والمنافع الأخرى)، وقد كانت إفصاحات وصفية وإحصائية كالاختصاصات والمؤهلات والأعداد، ولم تكن في أغلب الحالات، متناسقة من سنة لأخرى.

٧ - لم يفصح عن نفقات التدريب والتطوير، في القوائم المالية، إلا عدد محدود من الشركات (بعض المؤسسات المالية)، أما الشركات الأخرى، وخاصة الصناعية منها، فمعظمها يشير إلى مواصلة عقد دورات تدريبية وتطويرية، ولكن القوائم الإيضاحية لنفقاتها لا تظهر المصاريف المتحققة بنتيجة تنفيذ تلك الدورات.

٨ - إن المعلومات الواردة، في تقارير الشركات، أنفة الذكر، لا تمكن من احتساب معدل دوران العاملين، حيث لا تبين عدد حالات التعيين وحالات الاستقالة أو إنهاء الخدمة.

٩ - لم يتضح مقدار الجهود المبذولة في أنشطة التدريب والتطوير في الشركات المذكورة وقد لوحظ بالنسبة للبنك العربي أن نفقات التدريب تراوحت بين 0.06% و 1% من المرتبات والأجور والمنافع الأخرى، وهي نسبة قليلة جداً بينما بالنسبة لبنك الاسكان والتمويل فقد تراوحت النسبة ما بين 1% و 4% وهي نسبة معقولة.

١٠ - إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد، باعتبارهم موارد ثمينة في المنظمة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد، ولذلك، فإن محاسبة الموارد البشرية، هي أهم بكثير من البحث عن الوسائل التي يراد بها إظهار قيمة للأفراد في الميزانية العامة.

التوصيات:-

في ضوء الاستنتاجات السابقة، يوصي الباحث بالآتي:-

١ - استبعاد فكرة اعتبار البشر العاملين لدى المنشأة، أصولاً تابعين لها، وبالتالي استبعاد فكرة تقدير قيم لهؤلاء العاملين.

٢ - توجه محاسبة الموارد البشرية، نحو المحاسبة عن خدمات المورد البشري، بشكل يهيئ معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات السليمة.

- ٣ - عدم اللجوء أو التوسع في التقديرات التي تفتقر إلى الموضوعية، حيث أن المطالبة بوضع قيم كمية لخصائص لا تتميز بالثبات، كالولاء والفكر والقدرة على اتخاذ القرار والذكاء، هي مطالبات غير واقعية.
- ٤ - إظهار معلومات كافية عن العاملين، في التقارير السنوية، بصيغة متناسقة من فترة لأخرى، وأن تتضمن بيانات عن دوران العاملين، إضافة إلى الأعداد والاختصاصات والخبرات.
- ٥ - تحديث معارف ومهارات القوى العاملة، نظراً للتغيرات المتسارعة في الظروف الاقتصادية، والتكنولوجية، الأمر الذي يفرض، تحديد الاحتياجات التدريبية وتطوير برامج التدريب، لضمان الاستخدام الكفء للقوى العاملة.
- ٦ - الإفصاح عن نفقات تدريب وتطوير العاملين، في تبيونات خاصة في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية، ليتسنى التعرف على جهود الشركة في تدريب وتطوير العاملين، وحجم استثماراتها في هذا المجال.
- ٧ - مراعاة البيانات الخاصة بالاستثمار في التدريب، عند تقييم الشركات، حيث لا يمكن فصل أثر التدريب عن المتغيرات المؤثرة في الأداء.
- ٨ - تكثيف الجهود للعناية بالعاملين، وتحقيق مستوى عالٍ من الرضا لديهم، وذلك من خلال مستوى مناسب من المرتبات والأجور، وتهيأة ظروف مناسبة للعمل، إضافة إلى عدالة وحيادية أنظمة تقييم الأداء.
- ٩ - العناية بإدارة الموارد البشرية، لأن هذه الإدارة بدأت في الوقت الحاضر تكتسب أهمية كبيرة نظراً لأهمية الواجبات الملقة على عاتقها في توفير وتنمية الموارد البشرية.

المراجع:-

عبد الوهاب، علي محمد وعامر، سيد يسن، 1980، محاسبة الموارد البشرية، عرض وتحليل، دار المريخ، الرياض، ص19.

- 1- Belkaoui, A., 2004, Accounting Theory, Thomson Learning, London, PP. 281-285.
- 2- Bo Hansson, 2005, Is it time to disclose information about human capital investments?, Uppsala, Science park, 75183 Uppsala, Sweden, PP. 1-13.
- 3- Bohlander & Snell, 2004, Managing Human Resources, Thomson Corp., U.S., PP. 14-15.
- 4- Flamholtz, Eric, 1971, Should your Organization Attempt to Value its Human Resources, California Management Review, vol.14 No 2, PP. 40-45.
- 5- Fredriksen, Jensv. Westphalen Sven Age, 1998, Human resource accounting: interest and conflicts, Cedefop panorama, A discussion paper prepared on behalf of CEDEFOP- European center for the Development of vocational Training, website: [http:// www.cedefop.gr](http://www.cedefop.gr)
- 6- Gupta, Raj Kumar, 2003, Human Resource Accounting-Managerial Implications, Anmol publications, N. Delhi, PP. 72-76.
- 7- Herman A. Theeke, 2005, A human resource accounting transmission: shifting from faillur to a future, Journal of human resource costing and accounting, vol.9 No 1, PP.40-59.
- 8- Horngren, Harrison, Bamber, 2001, Accounting, prentice hall, N.J. P.91.

- 9- Kumar, Depak, 2002, Human Resource planning, Excel Book, N.Delhi, PP. 326-346.
- 10- Matz,Usry, 1980, Cost Accounting – planning and Control, South- Western publishing co., USA, PP. 421-423.
- 11- Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361
- 12- Paul Solomon, 2004, Financial Accounting, Mc Graw Hill co., N. Y., P. 160.
- 13- Robert L., Patricia A., Daniel G., 2001, Financial Accounting, Mc Graw Hill co., N.Y., P. 169.
- 14-Tang Tang, 2005, Human Resource Replacement cost- Measures and usefulness, Cost Engineering, vol. 9 No 1, PP. 40-59.
- 15- Tiwari, Ravindra, 2006, Human Resource Accounting- A New Dimension, Website: [Http:// ssrn. Com/abstract=961570](http://ssrn.com/abstract=961570).
- 16- Toulson. Paul K, Dewe, Philip, 2004, HR accounting as a measurement tool, Human Resource Management Journal, Vol, 14, Issue 2, PP. 75-90.

الخلاصة

محاسبة الموارد البشرية- منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري

يتناول هذا البحث موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث التعريف وطرق القياس المختلفة والمشاكل التي تعترضها.

قدم البحث مقترحاً لمنهج جديد يستند إلى قياس قيمة الخدمات التي يؤديها العاملون من خلال إسهامهم في عمليات الشركة وكيفية قيد هذه القيمة وتعديلها من فترة لأخرى، مستخدماً البيانات المستقاة من القوائم المالية لعدد من الشركات الأردنية.

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن البشر موارد بالنسبة إلى المجتمع بشكل عام وليس بالنسبة إلى الشركة التي تستفيد من خدماتهم، وفي ضوء ذلك أوصى الباحث باستبعاد فكرة اعتبار العاملين أصولاً تابعين للشركة، والتوجه نحو احتساب قيمة خدمات المورد البشري، وأوصى بإظهار معلومات كافية عن العاملين في التقارير السنوية بصيغة متناسقة .

الكلمات المفتاحية : محاسبة الموارد البشرية

Abstract

Human Resource Accounting- A New Approach to Measure the Value of Human Resource Services.

This research deals, with the subject of Human resource accounting, definition, different measurement methods, and problems confronting them.

The research Suggested a new approach to measure the value of Services rendered by the employees, how to be recorded and adjusted from period to period, using data extracted from the annual reports of number of Jordanian companies.

The researcher arrived at a number of conclusions mainly considering Human being as Source to the Society as a whole and not to the company which benefit from their services.

The researcher recommended to rule out the notion of considering people as assets to the company and directing efforts towards evaluating their services, also he recommended to disclose sufficient information about the employees in a consistent manner.

Key words: Human Resource Accounting

الجدول رقم (1) بيانات مالية مستقاة من القوائم المالية المنشورة لشركات العينة للفترة المنتهية في 31/12/... (ألف دينار)

سنة 2004				سنة 2003				سنة 2002				سنة 2001				سنة 2000				اسم الشركة
صافي إيرادات التشغيل	مجموع مصروفات التشغيل	نفقت تكريب وتطوير	مرتبت وأجر ومنافع أخرى	صافي إيرادات التشغيل	مجموع مصروفات التشغيل	نفقت تكريب وتطوير	مرتبت وأجر ومنافع أخرى	صافي إيرادات التشغيل	مجموع مصروفات التشغيل	نفقت تكريب وتطوير	مرتبت وأجر ومنافع أخرى	صافي إيرادات التشغيل	مجموع مصروفات التشغيل	نفقت تكريب وتطوير	مرتبت وأجر ومنافع أخرى	صافي إيرادات التشغيل	مجموع مصروفات التشغيل	نفقت تكريب وتطوير	مرتبت وأجر ومنافع أخرى	
47684 4	291576	1370	15504 0	43200 6	282726	947	14097 2	40792 4	249284	798	12738 3	37680 4	211735	994	11411 5	35643 2	195364	1056	10731 6	البنك العربي
10261 9	57038	286	23138	89389	57751	856	21907	77410	48639	595	19841	72276	46209	248	19135	63953	49728	179	17836	بنك الاسكان للتجارة والتمويل
20905 0	202264	لم يفصح	8888	18645 9	180248	لم يفصح	8084	17028 6	163888	لم يفصح	7432	15532 7	147400	لم يفصح	7642	14578 9	139999	لم يفصح	9071	شركة الكهرباء الأردنية
6571	5407	لم يفصح	1011	5655	4977	لم يفصح	953	5528	4726	لم يفصح	941	5025	4572	لم يفصح	927	9762	4788	لم يفصح	884	شركة مصانع الورق والكرتون المساهمة المحدودة
17096	12486	لم يفصح	5171	15105	10457	لم يفصح	4755	14744	10399	لم يفصح	4247	14260	10536	لم يفصح	3919	13308	9880	لم يفصح	3688	شركة المؤسسة الصحفية الأردنية المساهمة العامة المحدودة (الرأي)

الجدول رقم (2) تطور قيمة خدمات المورد البشري للسنوات 2000-2004 (ألف دينار)

السنوات					اسم الشركة
2004	2003	2002	2001	2000	
305485	254319	250539	249718	242393	البنك العربي
51503	41468	38569	35784	25745	بنك الإسكان للتجارة والتمويل
9335	8502	7868	8258	9633	شركة الكهرباء الأردنية
1337	1148	1180	1064	876	شركة مصانع الورق والكرتون
8035	7926	6909	5997	5607	شركة المؤسسة الصحفية الأردنية المساهمة العامة المحدودة