

## المحاضرة الثالثة: نماذج و أساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية

### تمهيد

نظرا للتغيرات السريعة والتحول الجوهري لمفهوم الاقتصاد من إقتصاد صناعي الى إقتصاد قائم على المعرفة ، و في خضم هذا التحول تغيرت نظرة المؤسسة للمورد البشري و أدركت أهميته فأصبحت تعتبره أساس ثروتها ، و أهم مواردها على حساب مواردها المادية هذا ما فرض عليها إعداد موارد بشرية ذات كفاءة عالية من خلال تحملها لتكاليف تطويرها ، تدريبها و المحافظة عليها . و رغم هذه الأهمية التي أصبحت تحظى بها الموارد البشرية على المستوى الاقتصادي و الإداري الا أن قياسها و الإعتراف بها من أهم المشاكل التي تواجه الفكر و الممارسة المحاسبية ، و من أهم النماذج و الاساليب المحاسبية التي أهتمت بقياس القيمة الاقتصادية للمورد البشري هي ما سنعرضه في النقاط القادمة .

### 1- نموذج القياس على أساس التكلفة

يهتم نموذج القياس على أساس التكلفة على قياس التكاليف الخاصة بالمورد البشري التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأفراد أو استبدالهم والمتمثلة في تكاليف الاستقطاب ، الاختبار ، والتعيين ، التدريب والتنمية و يتم إستخدام أسلوبين لمعالجة تكاليف الموارد البشرية وهما : أسلوب التكلفة التاريخية ، أسلوب تكلفة الاستبدال، أسلوب التكلفة النموذجية، و أسلوب تكلفة الفرصة البديلة. حيث يمكن الاعتماد على أي طريقة من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية ، أما المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فتختلف حسب الأهداف الأساسية للمؤسسة لتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة و مدى تنوع الموارد البشرية الموجودة فيها و من أهم أساليب نموذج التكلفة لقياس الموارد البشرية هي ما يلي :

### 3-4 أسلوب التكلفة التاريخية :

يعتمد أسلوب التكلفة التاريخية في قياس قيمة الموارد البشرية لسهولة تطبيقه ، فلقد تم وضع هذا الأسلوب من قبل (william c.pyle) و إعتد الاسلوب في 1969 من طرف مؤسسة (Corporation R G Barry) وهي شركة أمريكية مختصة في صناعة الأحذية ، وهو يقترح إعتبار الموارد البشرية كأصول معنوية من خلال فرضيته القائمة على اعتبار التكلفة اللازمة للحصول على الموارد البشرية، الاستقطاب، الاختبار والتعيين وكذلك تكاليف التدريب والتنمية للموارد البشرية. و تزيد القيمة الاقتصادية للمورد البشري بزيادة ساعات العمل الإضافية والخبرة المكتسبة كما يطرح هذا الاسلوب فكرة اهتلاك المورد البشري ، و بناء على ما إقترحه ( Hekiman & Curtis ) تم تحديد البنود التالية :

- **تكلفة الحصول على الموارد البشرية :** و هي قيمة التضحية التي يجب أن تقدمها المؤسسة من أجل الحصول على من يشغل مركز معيناً أو يقوم بوظيفة معينة وهي تتمثل في :

- **تكلفة الإستقطاب :** تبدأ عند البحث عن الموارد البشرية و تنطوي هذه العملية على الاعلان ، و المراسلات وغيرها
- **تكلفة الإختيار :** و تبدأ عندما يتم الرد على المتقدمين المختارين ، و تتألف من مقابلة المترشح ، السفر و الإقامة في الفنادق عقد الاختبارات و أي فحوص أخرى ويتم تحميل التكاليف الاجمالية على المترشحين الموافق عليهم
- **تكلفة التعاقد :** و تبدأ بمجرد اختيار الموظفين و تنطوي هذه العملية على إعداد العقد وتكاليف السفر ومسابقتها بالاضافة الى تكاليف تحديد مكان الموظف الجديد

- **تكلفة تطوير الموارد البشرية** : وهي كل تكاليف التعلم الموجهة للموارد البشرية و التي تتحملها المؤسسة من أجل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الاداء المتوقع وهي :
- **تكلفة التدريب** : وهي تكيف الموظف الجديد مع الخصوصيات التفصيلية للوظيفة، وتنشأ معظم التكاليف من رواتب الموظفين الجدد .
  - **تكلفة التوجيه** : وهي عملية من الصعب تقديرها و تتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ، منتجات ،خدمات المؤسسة و الهيكل التنظيمي.
  - **تكلفة الترقية** : وهي نتيجة تغيير الموظف لوظيفته سواء بالدرجة نفسها أو غيرها .
  - **تكلفة التحسين** : و تتمثل في المحافظة على الامكانيات و تحسينها لكل موظف ،و تشكل بندا هاما في التكاليف التاريخية الاجمالية للمورد البشري .
- 1-2 أسلوب تكلفة الاستبدال :**

تعتمد هذه الطريقة على تقدير قيمة العامل بتكاليف استبداله بعامل جديد ، حيث يقصد بتكلفة الاحلال هي التكلفة التي تتحملها المؤسسة بغرض استبدال الموارد البشرية الموجودة الآن بموارد بشرية لها نفس القدرة والخبرة التي يتمتع بها المورد البشري المراد استبداله وبالأسعار الحالية. وهناك نوعان من تكلفة الاستبدال:

- **تكلفة استبدال فردية** : تشمل تكاليف التوظيف ،الاختبار ،التدريب و التطوير .
- **تكلفة وظيفية** : تشمل تكاليف تغيير الفرد لمنصبه في المؤسسة (تغيير الوظيفة أو تركها ) .

**1-3 أسلوب التكلفة النموذجية** : استخدمت العديد من المؤسسات التكلفة النموذجية بدلا من استخدام التكلفة التاريخية أو الاستبدالية لتقييم الموارد البشرية و لاستخدام هذه التكلفة يصنف موظفو المؤسسة لمجموعات مختلفة حسب خطة هرمية .و تكون التكلفة النموذجية مدروسة لكل فئة من الموظفين .و تعتبر هذه التكلفة بسيطة و لا تأخذ بعين الاعتبار اختلاف الموظفين داخل نفس المجموعة بل تراه ايجابي و حيوي،

**1-4 أسلوب تكلفة الفرصة البديلة** : هي الحد الاقصى للربح البدير إذا ما خضعت القدرة الانتاجية لاستخدامات بديلة ، وفي ظل هذه الطريقة فانه من الصعب قياس قيمة الموارد البشرية لان الاستخدام البديل للموارد البشرية داخل المؤسسة مقيد و في نفس الوقت فان استخدامه قد لا يعترف به داخل البيئة الصناعية الحقيقية وهو الاسلوب الذي دعا اليه الباحثان (Jaggi&Lau) سنة 1975 كبديل لاسلوب التكلفة الاستبدالية و يقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بدلا من استخدامه الحالي.

## 2\_ نموذج القياس على أساس القيمة

يعتمد هذا النموذج على تحديد القيمة الاقتصادية للمورد البشري ومدى مساهمته في تحقيق العوائد والأرباح للمؤسسة ،حيث يعتبر هذا النموذج الأكثر واقعية من منهج التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من المورد البشري كأساس لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة ،تعرف القيمة الاقتصادية للمورد البشري وفق (Flamholtz) سنة 1973 بأنها القيمة الحالية للايرادات المستقبلية المتوقعة منه .و أول من دعى الى إتباع هذا النموذج هو ( Likert) في مجموعة من الدراسات التي استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية و السيكولوجية في تطوير نموذج رياضي لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية يقوم على ثلاثة متغيرات صنفها في ثلاثة انواع تتمثل في متغيرات سببية ،وهي بمثابة المتغير المستقل و تشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الادارة و التي تؤثر على انتاجية المورد البشري متغير وسيط . و

عوامل متعلقة بشخصية العامل مثل التأهيل العلمي ، الخبرة ، الحالة الصحية والعمر .و متغيرات النتيجة و هي بمثابة المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين و يتمثل باننتاجية الموظف ومن ثم الايرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تحدد قيمته الاقتصادية .

**1-2 أسلوب القيمة التوقعة:** يقوم الاسلوب على أساس الافتراض حيث أنه ينفي وجود علاقة مباشرة بين التكاليف المترتبة على الفرد وبينقيمته داخل المؤسسة في وقت معين ،و يعرف القيمة الاقتصادية للفرد من خلال الخدمات المستقبلية التي من المتوقع أن يقدمه خلال فترة عمله لدى المؤسسة من خلال نسبة الرضا الوظيفي و التحفيز و الالتزام و عوامل أخرى .

**2-2 أسلوب القيمة الحالية للعوائد المستقبلية :** يتم تقييم الأرباح المستقبلية لمختلف مجموعات العاملين حتى سن التقاعد و خصمها ضمن معدل مدروس مسبقا ، و هذه الطريقة مماثلة للقيمة الحالية للأرباح المعتمدة في الأصول /الموارد المالية .و مع ذلك لا تعطي هذه الطريقة القيمة الحقيقية للموارد البشرية بما أنها لا تقيم مساهمتها في تحقيق الفعالية التنظيمية .

**2-3 نموذج المكافئات العشوائية :** وضع هذا النموذج من قبل (Eric G Flamgoltz) و حدد خلاله بعض المتغيرات الضرورية التي تساعد على تحديد قيمة المورد البشري في المؤسسة ، و قد وصف حركة لعاملين من مؤسسة الى أخرى بأنها عشوائية و قد إقترح Flamgoltz عدة مناهج لتقييم قيمة المورد البشري في المؤسسة خلال فترة عمله فيها .يحدد دور المورد البشري في المؤسسة وقيمته الحالية و تخفيض مكافأة نهاية الخدمة ،و بأكثر دقة يرى أن قيمة العاملين هي ناتج القيمة الشريطية للفرد و الربح الذي يقدمه للمؤسسة في حياته المهنية ،حيث تشمل القيمة الشريطية للفرد الانتاجية ،القدرة و المهارة و تحفيز الفرد و هي أيضا محددات قيمة المورد البشري .ويمكن تلخيصه في العلاقة التالية :

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

Rt = القيمة المستمدة من المؤسسة

t = الوقت

P(Rt) = احتمال تحقيق قيمة من طرف المؤسسة (تحقيق Rt)

r = معدل الخصم

E(RV) = القيمة الفعلية المتوقعة

**2-4 أسلوب التعويضات :** قام كل من Lev & Schwartz بتطوير هذا النموذج في سنة 1971 و قد استخدم لحساب قيمة المورد البشري في القطاع العمومي ،يعتمد النموذج على العوائد المستقبلية للعامل الى حين تقاعده ووفقا لهذا النموذج تقدر القيمة الاقتصادية للمورد البشري في سن معين و التي تمثل الحالية للعوائد المستقبلية المتبقية من عمله و يمكن حسابها بالمعادلة 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

$L(t)$  : العوائد السنوية للشخص حتى سن التقاعد

$t$  : سنوات العمل

يصنف النموذج الموارد البشرية الى مجموعات متجانسة مثل الشخص بدون مهارة و أشخاص شبه مهرة و العمال التقنيين و الاداريين.... الخ. و في فئات عمرية مختلفة باستخدام صيغة حساب المتوسط العائد لمختلف المجموعات و الفئات العمرية و القيمة الحالية للمورد البشري . استخدم Lev & Schwartz **تكلفة رأس المال** المؤسسة بهدف خصم العوائد المستقبلية للموظفين للحصول على القيمة الحالية و قد ادركا القيمة الاقتصادية للمورد البشري.

### 3- معوقات القياس المحاسبي للموارد البشرية

يواجه المحاسب عدة مشاكل في إظهار قيمة الموارد البشرية ضمن التقرير المالي للمؤسسة ، و التي عليه مواجهتها وحلها لإظهار القيمة الاقتصادية للمورد البشري داخل المؤسسة ، هذه المشاكل تتمثل في الآتي:

#### أولاً : رسملة تكلفة الموارد البشرية

المعيار الرئيسي للترقية بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق او تفيد عدة سنوات فانها يجب أن تعالج كأصل، فعلى سبيل المثال عام 1970م صدر بالتقرير السنوي لشركة " الكرونك سيستم Data System " الميزانية العمومية للشركة مشتملة على بند خاص عن تكلفة نظم تدريب المهندسين ضمن برنامج التدريب للشركة، وقد أعتبر هذا البند أصلاً لأنه يتوقع منه أن يقدم خدمات للمنشأة في فترات مالية مستقبلية

#### ثانياً : استنفاد الموارد البشرية

متى ماتم رسملة الأصول البشرية وأعتبرت اصلاً المشكلة تأتي من قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وبالنسبة للأصول الملموسة تمثل الآلات والمعدات فإن هذه العملية تسمى بالإهلاك Depreciation، أما بالنسبة للأصول غير الملموسة والتي تسمى بالأصول المعنوية فان هذه العملية تُعرف باسم الاستنفاد Amortization، وهذه التسمية التي تستخدم في المحاسبة عن الموارد البشرية .

الهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية هي مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى " مقابلة الإيرادات بالمصروفات " (مبدأ المقابلة) وبالنسبة للأصول البشرية فإن المقصود هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة المتوقعة لخدمات هذا الأصل التي يجب تقديرها، حيث إن بعض الأصول البشرية لها خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة.

- المعالجة المحاسبية للموارد البشرية :

ان وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشري، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية، ومنه فالمصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي :

➤ مصاريف الاعلان للحصول على المورد البشري

➤ مصاريف متعلقة بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم و المكافئات الممنوحة لهم و مصاريف المقابلة و الاختبارات .

➤ مصاريف الحصول على العنصر البشري و تطوير كفاءته مثل التدريب و البعثات و الدورات .

### طريقة أهتلاك الاصول البشرية

ان قيمة المورد البشري تتمثل في كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالعمر الانتاجي للمورد البشري و التي يمثلها العقد المبرم بين المؤسسة و العامل . كما يتم تحميل السنة المالية بقيمتها من الموارد البشرية بعد أن يتم تحديد طريقة الاهتلاك الاصول البشرية من خلال العلاقة التالية :

قيمة الاهتلاك السنوي للمورد البشري = تكلفة الاصل البشري/العمر الانتاجي للاصل البشري

حيث ان تكلفة الاصل البشري هي تكلفة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري حيث يصبح جاهزا للانتاج اما العمر الانتاجي فيتمثل في مدة العقد المبرم مع المؤسسة و يتم التسجيل محاسبيا كالآتي :

من د/قسط اهتلاك (اطفاء) المورد البشري +++++

الى د/الموارد البشرية +++++

المعالجة المحاسبية للموارد البشرية : تتم وفق المراحل التالي :

1- تكلفة الحصول على المورد البشري : و تسجل وفق القيد المحاسبي :

من د/الموارد البشرية +++++

الى د/النقدية +++++

2- اهتلاك (اطفاء) المورد البشرية : تتم وفق القيد التالي

من د/قسط الاهتلاك السنوي للمورد البشري +++++

الى د/ المورد البشري +++++

مثال تطبيقي : في تاريخ 2016/1/1 تحصلت المؤسسة على موظف محمد بموجب عقد لمدة أربع سنوات بمبلغ 20000 دج اجراء قيد الحصول على الموظف.

الحل

العمر الانتاجي (مدة العقد) للعامل محمد : 4 سنوات

تكلفة الحصول على العامل : 20000 دج

قسط الاهتلاك :  $5000 = 4/20000$

البيان	مدين	دائن
د/موارد البشرية	20000	
د/ النقدية (الحصول على العامل)		20000

5000	5000	د/اهتلاك المورد البشري د/موارد بشرية (تحديد قسط الاهتلاك السنوي لمحمد)
------	------	--

### المحاضرة الرابعة : الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

**تمهيد :**

يتمثل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في اظهار جميع المعلومات و العمليات الخاصة بالموارد البشرية في القوائم المالية ، و بالرغم من الصعوبات التي تواجه المحاسبين في اظهار هذه المعلومات . فيمكن تحديد أربع طرق أساسية للإفصاح عن الموارد البشرية و التي تتمثل في الاتي :

1- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة : بموجب هذه الطريقة يتم الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس ادارة المؤسسة ، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في توجيهها نحو تطوير الامكانيات العملية لدى العاملين و هذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الادارة بتنمية الموارد البشرية ، باعتباره عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الاجل الطويل .

2- اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية : تقتضي هذه الطريقة باعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع ، شهرة المحل لمنشآت قائمة ، بالإضافة الى استثمارات في الاصول البشرية في المؤسسات التي تستخدم اساليب التكنولوجيا المتقدمة و شركات الخدمات . و يكون لهذه القائمة تبويب منفصل عن قائمة الدخل و تتضمن بيانات مالية مقارنة بمثيلاتها في العام السابق .

3- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية : يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع . بحيث يتم ادراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي .

4- ادراج في القوائم المالية الأساسية المدققة : يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة ، و تخضع لمعايير المحاسبة التقليدية و لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي ، و بهذا الاجراء يتم رسمة الاستثمارات في الموارد البشرية و ادراجها في قائمة المركز المالي (الميزانية) و اقفال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية .