

العنوان:	محاسبة الموارد البشرية : دراسة تحليلية لمناهج التقييم وأثره في اتخاذ القرارات
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عثمان، أحمد سامي
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1979
الصفحات:	1 - 53
رقم MD:	108952
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	اتخاذ القرارات، الموارد البشرية، المحاسبة المالية، محاسبة الموارد البشرية، النظم المحاسبية، القرارات الادارية، العمل والعمال، تقويم الأداء، الأجور، الحوافز، العلاوات، تكاليف الانتاج، محاسبة التكاليف، الايرادات، زيادة الانتاج، الاستثمار
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/108952

مَحَابِبُ الْمَوَارِدِ الْبَشَرِيَّةِ

دراسة تحليلية لمناهج التقسيم
وأثره في اتخاذ القرارات

دكتور / محمد صالح عثمان

كلية التجارة - جامعة المنصورة

تقديم

اصبح الاعتراف بالموارد البشرية ، في شكل أُرصدة متجمعة من المعارف والمهارات والقدرات ، ضرورة حتمية على مستوى المنشأة والاقتصاد القوي ، وقد تتطلب ذلك ان تأخذ نظرية المحاسبة وجهة نظر أخرى تجاه معالجة الموارد البشرية ، وهي وجهة نظر علمية تستهدف من ناحية استخدام اكثر كفاية للموارد البشرية وتؤدي من ناحية أخرى الى معالجة المشاكل الاجتماعية والاقتصادية والسلوكية الناتجة عن استخدام العنصر البشري في العملية الإنتاجية .

ويعتبر الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بمثابة استجابة لهذا التطور . انها تسعى الى تحديد وقياس قيمة الأصول البشرية والتقارير عنها لمتخذي القرارات داخل المنشأة وخارجها . فالهدف النهائي لمحاسبة الموارد البشرية ، اذن ، هو توفير معلومات لا تخضع للقرارات . تحقيق هذا الهدف يرتبط اساسا بضرورة تقييم الأصول البشرية وادراجها ، بالتالي ، ضمن اوداخل الاطار المحاسبي ، وقد تضمن الادب المحاسبي مناهج متعددة اقترحت في شأن هذا التقييم .

وقد اختار الباحث مجال " تقييم الموارد البشرية وأثره على توفير معلومات اتخاذ القرارات " اساسا لدراسته التحليلية . وتحقيقا لهذا الهدف ، تم تحديد اطار البحث في مبحثين اختص الاول منها " بمحاسبة الموارد البشرية واتخاذ القرارات " اما الثاني فقد تناول " دراسة تحليلية لمناهج تقييم الموارد البشرية وأثره في اتخاذ القرارات " وانتهى الباحث بعرض ملخص لنتائج البحث .

وارجو من الله ان اكون قد وفقت فيما استهدفته من هذا البحث ،

المبحث الاول

محاسبة الموارد البشرية واتخاذ القرارات

١ - الاصل التاريخي لمعالجة عنصر العمل البشري

كفقتة جارية

بينما كانت افكار وقد رات الانسان " مركزا " لاهتمام فروع كبيرة من المعرفة ومجالات متعددة للتعبير الفني ، فلم يكن هناك اتجاها مماثلا في العلوم التي تتعامل مع ، وتعالج ، انشطة الانتاج التي يوجر اليها الانسان طاقته وقد راته الانتاجية .

فالمحاسبة نشأت اساسا وتطورت تاريخيا بهدف مراقبة ثروة المنشأة مرتبطة بحقوق الملكية ، وقياس التغيرات التي تلحق هذه الثروة على فترات دورية . لذلك فلم تهتم المحاسبة - في أى مرحلة من مراحل نشأتها وتطورها - بالاصول البشرية ، وقد ظل هذا الاتجاه يثل - حتى وقتنا هذا - الاساس الفلسفي للمحاسبة المالية . (١) وقد كان من نتيجة ذلك :

* ان ارتكز اهتمام المحاسبة على قياس وتقييم الاصول الثابتة والمتداولة باعتبار انها تمثل في عملية انتاج الدخل ، وعلى الافصاح عنها في قائمة المركز المالي .

* اما فيما يتعلق بالاصول البشرية ، فقد تمثلت الاشارة الوحيدة عنها في القوائم المالية في " بند الاجور " فقط

(١) M.W.E.Glautier & B. Underdown, " Accounting Theory and Practice", Pitman Publishing Ltd., London, 1976.P.717.

بقائمة الدخل والذي يعبر عن تكلفة استخدام عنصر العمل في المنشأة خلال الفترة . بمعنى ان المحاسبة تفسر عنصر العمل المستخدم كنفقة جارية محملة ، وبالتالي تكون قائمة المركز المالي خالية من اى اشارة لقيمة رأس المال هذا العنصر .

ويعترف علم الاقتصاد ، منذ وقت بعيد ، بوجود رأس المال البشرى كمورد اقتصادى ذو قيمة . فيذكر A.Marshall بأن الشيء ذو القيمة الى حد بعيد من جميع رأس المال هو ذلك المستثمر في الكائنات البشرية " . (١) بل ان Irving Fisher ، أحد مؤسسى نظرية رأس المال ، لم يميز بين رأس المال البشرى كمصدر لدخل مجسد في شخص بسبب قدراته الطبيعية او مهارات اخرى ، ورأس المال غير البشرى . فعناصر المورد البشرى في شكل ارصدة متجمعه من المعرفة والمهارات والقدرات ، يمكن ان يشار اليها كراس مال ، بمعنى رأس مال بشرى او غير ملموس . وعلى ذلك يعرف رأس المال بأنه " اى اتفاق ينتج عنه دخل في المستقبل " (٢) اما في المحاسبة ، فان التمييز بين رأس المال البشرى وغير البشرى يعتبر اساسى : فالخير معترف به كأصل ، بينما الاول اغفل تماما من جانب المحاسبين .

A.Marshall, "Principles of Economics", (١)
MacMillan, London, 8 th ed..1964 .
P.469

Andrew M. Kamarck, "Capital and Investment" (٢)
Finance and Development, I.M.F., June.
1971, P.2.

عدم اعتراف المحاسبة برأس المال كأصل ، يجب قياسته وتقييمه
 والتقرير عنه في القوائم المالية ، يرجع - في الواقع - الى الطريقة
 التي وفقا لها نشأت وتطورت المحاسبة تاريخيا . (1)
 فسجلات المحاسبة الرومانية عكست ملكية العبيد (الرق) كأصول ،
 أما المحاسبة المعاصرة - التي تكمن جذورها في المجتمع الرأسمالي
 وروحه - فقد بنيت ليس على اساس ملكية رأس المال البشري ولكن
 على اساس استغلاله فقط . تطبيق المحاسبة ايام الرومان كان
 مناسبا ليعكس قيمة رأس المال "الرق" جنبا الى جنب مع الاصول
 الاخرى في الميزانيات ويتفق هذا التطبيق تماما مع ما نادى به
 pacilo في سنة 1494 فيما يتعلق بمعالجة الاصول المقتناة كنتيجة
 للصفقات . وفي هذا يتضح التمييز الهام بين رأس المال
 البشري وغير البشري بالنسبة للوقت الحاضر :

- فحينما ملكية الاول تكون غير قابلة للتقل او التحويل ،
- فان الاخير يكون قابلا للتسويق او التداول من خلال
 السوق .

ولما كانت المحاسبة المالية " الامعلاحية " تتخذ من " مبدأ
 الصفقة " أساسا للاعتراف بوجود الاصل وتسجيله بالتالي فسي
 الدفاتر ، فنتيجة لذلك - أي وفقا لفهم المحاسبة المالية - ليس
 هناك طريقة اخرى بخلاف المستخدمة للاحقة رأس المال البشري
 في المنشأة . بمعنى اقرار الالتزام بدفع مبلغ دوري تحت بند الاجور
 في قائمة الدخل كوسيلة للتعبير عن استخدام الموارد البشرية .

M.W.E. Glautier & B. Underdown, " Account- (1)
 ing in a Changing Environment, From
 Book-keeping to Decision Theory", Pitman
 Publishing Ltd., London .1974, PP.164-L65

٢ - تحول الاهتمام نحو محاسبة الموارد البشرية

أدى استخدام الموارد المتاحة في عملية النمو الاقتصادي •
والتطور التكنولوجي الذي لحق مختلف المجالات ونشأة الإدارة
العلمية لترشيد وكفاية استغلال الموارد • الى ظهور اهتمام
متجدد للعنصر البشري •

فمنذ عهد قريب • ارتفعت القيمة الاقتصادية للانسان وأصبح
الاستثمار في رأس المال البشري يشكل مركز الاهتمام بسبب المهارات
المكتسبة والمعرفة البشرية المتزايدة التي يتعين اختبارها كمنط جوهرى
من رأس المال فيما يتعلق بتدعيم التقدم الاقتصادي والتخطيط من
اجل التنمية :

- عملية تكوين رأس المال البشري تعتبر نشاطا استثماريا
من نفس نوع تكوين رأس المال المادى • مما ينعكس اثره
في نماذج النمو الاقتصادي •

- كذلك اوضحت الدراسات ان المدخلات الكيفية للتعليم
والمعرفة والمهارات ذات الطبيعة الفنية وغير الفنية •
تؤدى الى تحقيق معدل مرتفع لنمو الدخل او الناتج
القومى •

- هذا كما ان القدرات والكفاءات الفنية المتفوقة تشكل
المصدر الرئيسى للنمو الاقتصادي في الدول التى
تعانى من ندرة الموارد الطبيعية • (١)

Everett E.Hagen, "The Economics of Develo- (١)
pment". Homewood, Illinois, Richard
D. Irwin, Inc., 1968, P.198.

ومن ناحية اخرى ، فان ادراك أهمية العنصر البشري فسي العملية الانتاجية لم تتضح ابعاده الا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك نتيجة للتوسع في العلوم الاجتماعية والتأكيد على مفاهيم الرعاية البشرية . وقد اعطى هذا الاتجاه " قوة دافعة " نحو ظهور فروع جديدة من المعرفة مثل نظرية الادارة ونظرية التنظيم وعلم النفس الصناعي . وكان الاهتمام الرئيسي للاطار العام الذي يربط بين هذه المعارف ينصب على الموارد البشرية وعلى الأنماط ووردود الافعال السلوكية التي تنشأ نتيجة استخدام تلك الموارد في العملية الانتاجية ، فعنصر العمل ، بخلاف عوامل الانتاج الاخرى ، يتضمن خصائص سلوكية تحتاج السيس ادوات نفسية واجتماعية للتحليل من اجل فهمه وبالتالي استخدامه على نحو امثل في النشاط .

وبالاضافة الى ذلك ، يحيط المجتمع المعاصر مشاكل اجتماعية واقتصادية تتعلق بذاتيته . فالافراد يعتمدون - تقريبا - على العمل من اجل اشباع حاجاتهم الاساسية ، الاقتصادية والاجتماعية والعاطفية ، كما ان النهوض بالمستويات التعليمية والثقافية والاجتماعية والكساد الاقتصادي والبطالة يؤدي الى استفسارات تتعلق بوجودهم وتتطلب ايجاد الحلول المناسبة والفعالة لما يحيط بهم من مشاكل .

وقد انعكست وتبلورت اثار الظواهر السابقة في شكل اتجاهات " ملحة " نحو ان تأخذ نظرية المحاسبة وجهة نظر اخرى تجاء معالجة الموارد البشرية . وهي وجهة نظر علمية تستهدف من ناحية استخدام اكثر كفاية للموارد البشرية على أساس منهج كمي يسنى

على اهداف ووسائل كمية , تودى من ناحية أخرى الى معالجة المشاكل الاجتماعية والاقتصادية والسلوكية الناتجة عن استخدام العنصر البشرى في العملية الانتاجية . وقد كان ذلك دافعا نحو الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية .

وكما في مجالات أخرى من الحاسبة . كان الدافع إلى حاسبة الموارد البشرية من خارج الميدان ، فيمكن نسبة العمل الهذرى في هذا المجال الى عالم اجتماع أمريكي هو "Rensis Likert" . (١)

٣ - مفهوم ونطاق حاسبة الموارد البشرية

حاسبة الموارد البشرية هي مجال حديث نسبيا أحيط بها اهتمام كبير في الادب المحاسبى المعاصر ، ويكون من المفيد في شأن تحديد مفهوم ونطاق هذا المجال الحديث ، ان يستعرض الباحث بعض التعاريف المختاره لحاسبة الموارد البشرية بهدف إبراز ما تسمى هذه الحاسبة الى تحقيقه .

١ - Likert & Bowers من الكتاب الذين ساهموا مبكرا في التفكير في حاسبة الموارد البشرية ، وقد اسفر هذا التفكير عن رؤية شاملة لفهوم الموارد البشرية وضمها عن مجال واهداف الحاسبة عنها ، وذلك كما يتضح من التعريف التالى :

" تشمل هذه الموارد قيمة كافة الاصول مثل التنظيم البشرى للمنشأة ، ولاء عملائها وحاملى أسهمها

M.W.E. Glautier & B. Underdown, " Accounting in a Changing Environment, From Book-Keeping to Decision Theory", Op. Cit., P. 163.

ومورد بها ، سمعتها في المجتمع العالي ، ومكانتها
في المجتمع الذي تمتلك فيه مصانعها ومكاتبها او
دوائر اعمالها " (١)

هذا التعريف الواسع للموارد البشرية تخلى عنه بسرعة الكثير
من الكتاب والباحثين في هذا المجال ، لانه يؤدي الى مشاكل
تعددة تتعلق بالمفاهيم والقياس من وجهة النظر المحاسبية .

٢ - جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) عرفت محاسبة الموارد

البشرية بأنها : (٧)

" عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وتوصيل المعلومات
عنها الى متخذي القرارات "

وهذا التعريف وان كان يغطي دائرة متسعة المجال ، فانه
يرتكز على العنصر البشري في المنشآت .

٣ - A.J.H. Enthoven يعرف محاسبة الموارد البشرية

بأنها : (٣)

" محاولة لتحديد وقياس وتقرير الاستثمارات والانشطة

R.Likert & D.G. Bowers, "Organizational (١)
Theory and human resource account-
ing", The American Psychologist, Se-
ptember, 1968, P.585.

AAA., "Report of the Committee on Human Re- (٧)
source Accounting", Accounting Re-
view, Supplement to Volume XL VIII ,
1973, P. 169.

A.J.H. Enthoven, "Accountancy and Economic (٣)
Development Policy", North-Holland
Publishing Com., Amsterdam. 1973,
P. 133.

البشرية داخل الوحدة او الوحدات ، والتي لا تفسر
حاليا في ظل المحاسبة العالية .

٤ - Eric Flamholtz ، ويعتبر من اكثر الكتاب انتاجا

في مجال محاسبة الموارد البشرية ، وضع تعريفا يقسم من
ناحية بامكانية التطبيق العملي ويعتد من ناحية اخرى على
المحاسبة عن العنصر البشرى كمورد تنظيمي . لذلك فان
تعريف Flamholtz يغطي المجال النسبي المحدود
لمحاسبة الموارد البشرية ، فيرى : (١)

" انها تتضمن قياس التكاليف التي تحملها منشآت
الاعمال والمنظمات الاخرى لتعيين واختيار وتشغيل
وتدريب وتنظيم الاصول البشرية . انها تتضمن ايضا
قياس القيمة الاقتصادية للعنصر البشرى في المنشآت "

من العرض المتقدم لتعاريف محاسبة الموارد البشرية ، يتضح
للباحث ما يلى :

(١) ان محاسبة الموارد البشرية تسعى الى تحديد
وقياس قيمة الاصول البشرية في المنشأة والتقرير عنها
لمختلف الفئات ذات المصلحة سواء داخل المنشأة او
خارجها . ومن الواضح ان منهجية محاسبة الموارد
البشرية لا تختلف اطلاقا عن المنهجية المستخدمة

(١) E. Flamholtz, " Human Resource Accounting",
Dickenson Publishing Com., Encino,
California and Belmont, 1973.P.3.

في الاطار العام لنظرية المحاسبة . فالمرحلة التي تتكون منها عملية المحاسبة بصفة عامة هي : تحديد (ملاحظة) الظاهرة أو الحدث ، وقياسها ، ثم التقرير عنها . (٧) ويرجع ذلك الى ان محاسبة الموارد البشرية لا تولف فرعا مستقلا عن المحاسبة ، وانما تعتبر بمثابة تطبيق او امتداد للمحاسبة في أنشطة وموارد معينة في المجتمع حيث يتم التفكير في ربط المحاسبة بمحيطها المتغير الاجتماعي والاقتصادي كوسيلة لكشف وتفهم اهداف عملية المحاسبة بالنسبة للموارد البشرية .

(ب) ان تحقيق المنهجية السابقة يرتبط بضرورة تفسير واضح ومحدد لاصطلاح الموارد البشرية . ويمكن التمييز في هذا الشأن بين تفسيرين لهذا الاصطلاح :

١ - تفسير شامل :

وينصرف هذا التفسير الى ان الموارد البشرية لا تقتصر فقط على العنصر البشري المستخدم داخل المنشأة ، وانما تمتد لتشمل ايضا علاقة المنشأة مع الغير وعلاقة الغير مع المنشأة مثله في العموم .

William J. Bruns, " Introduction to Accounting : Economic Measurement for Decisions", Addison-Wesley Publishing Com, U.S.A., 1971.P.5.

والموردين والمساهمين والمستثمرين والمجتمع السدى
تعمل هذه المنشأة في محيط دائرته • وقد انعكس
هذا التفسير بشكل واضح في التعريف الاول •

٢ - تفسير جزئى :

وهو يحدد المجال النسبى للموارد البشرية
في عنصر العمل المستخدم في المنشأة ، بمعنى
انه يعتمد على العنصر البشرى كمورد تنظيمية •
وهذا ما تركز عليه التعاريف الثلاثة الاخرى •

وقد كان ، وما يزال ، التفسير الاخير موضع
اهتمام وتفضيل من جانب غالبية المهتمين بحاسبة
الموارد البشرية في المجالين الاكاديمى والتطبيعى
وذلك لان هذا التفسير يخفف من " حدة "
الصعوبات التى تتعلق بالمفاهيم واجراءات القياس
والتقييم • وسوف ينتهج الباحث في مجال بحثه
التفسير الجزئى للموارد البشرية • (١)

(ج) ساهم تفسير الموارد البشرية كمورد تنظيمية في تحديد
المجالات الرئيسية للبحث في مجال محاسبة الموارد

(١) اتبعا لتفسير اصطلاح الموارد البشرية على النحو الموضح بعاليه ،
يرى الباحث تبويب تلك الموارد الى نوعين :

(ا) موارد (او اصول) بشرية داخلية تتمثل فقط في عنصر العمل
البشرى كمورد تنظيمى •

(ب) موارد (او اصول) بشرية خارجية وتتضمن باقى العناصر •

البشرية ، وهي كما حددها Flanholtz :

- ١ . تحديد قيمة الافراد في أنشآت
- ٢ . تحديد مقاييس موثوق بها وصحيحة بالنسبة لقيمة وتكلفة العنصر البشري .
- ٣ . تصميم انظمة لوضع هذه المقاييس موضع التنفيذ .
- ٤ . تحديد اثار وجود محاسبة الموارد البشرية على متخذى القرارات .

(د) ان الحاجة الى قياس وتقسيم الموارد البشرية يتطلب ان تمتد وظيفة المحاسبة لكي تشمل ، إلى جانب المقاييس المالية ، مقاييس غير مالية تأخذ في الاعتبار الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والملوكية للعنصر البشري .

(هـ) من المفيد دراسة محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر متخذى القرارات الداخلية والخارجية معا وذلك بهدف التعرف على حاجاتهم من المعلومات وبالتالي على طبيعة ونوعية القرارات التي يرغبون في اتخاذها ، بمعنى ان ترتبط هذه الدراسة بهدف توصيل المعلومات عن الموارد البشرية الى متخذى القرارات .

٤ - محاسبة الموارد البشرية ومتخذى القرارات

١ - حاجة متخذى القرارات الى

معلومات عن الموارد البشرية

يعتبر وجود واستخدام نظام لمحاسبة الموارد البشرية

من الامور ذات الاهمية في المنشآت . فهناك مجموعات ذات اهتمام بالاصول البشرية وما يحققه استخدامها في المنشأة من نتائج مثل : الادارة ، المستثمرون ، العاملون انفسهم ، اجهزة الحكومة التي تعمل المنشأة في ظلها ، هذا بالاضافة الى المجتمع الذي يهتم بالاصول البشرية كركيزة اساسية يستند منها مقوماته .

كيف تتمكن المنشأة من تخطيط ورقابة الاصول البشرية ؟ كيف تتمكن ايضا من توفير معلومات لكثير من الفئات التي تهتم بتلك الاصول ونتائج استخدامها والتغيرات في قيمها ؟ ان محاسبة الموارد البشرية تلعب الدور الاساسي في اداء تلك المهام .

ويمكن ، لاغراض الدراسة والتحليل ، تقسيم الفئات المهمة بالاصول البشرية الى مجموعتين رئيسيتين هما :

— متخذى القرارات الداخلية ، ويقصد بهم افراد الادارة الذين يراقبون مباشرة الاصول البشرية المتاحة في المنشأة ويتعاملون معها بالاستخدام من اجل تحقيق الاهداف التنظيمية .

— متخذى القرارات الخارجية ، ويقصد بهم كافة الفئات الاخرى التي لا تراقب مباشرة الاصول البشرية ، الا انها تهتم بنتائج استخدامها في المنشأة .

وفيما يلي ايضاح موجز لحاجات متخذى القرارات من المعلومات عن الاصول البشرية :

(١) متخذى القرارات الداخلية :

وظيفة الادارة هي ان تستخدم بكفاية جميع الموارد المتاحة

لتحقيق أهداف المنشأة قصيرة وطويلة الاجل . لذلك فان فعالية الادارة تعتبر بمثابة " دالة " لمقدرتها على اقتناء ، تنمية وتطوير ، تخصيص ، صيانة واستعمال تلك الموارد . ان توفير معلومات عن رأس المال البشري المستخدم في المنشأة يعتبر اساسي في نجاح وتقديم الادارة التي تستخدم وسائل كمية لتحقيق اهداف كمية . وعلى ذلك فان الحاجة الى محاسبة الموارد البشرية ترتبط ، بالدرجة الاولى ، بالاهداف الادارية للبحث عن استخدام اكثر كفاية لكافة الموارد التنظيمية . تحقيق ذلك يستوجب توفير المعلومات التي تساعد الادارة على اتخاذ قرارات افضل للاستثمارات في اصول البشرية واستخدام وتوزيع تلك الاصول .

فمحاسبة الموارد البشرية تعتبر ، إذن ، بمثابة نظام المعلومات الذي يمكن الادارة من : (١)

- ١ . التعرف على قيمة الاصول البشرية وعلى التغيرات السنوية تلحق هذه القيمة ، زيادة أو نقصا ، عبر الزمن .
- ٢ . قياس العائد الذي يمكن ان تحققه المنشأة نتيجة استخدام اصولها البشرية ، مما يفيد في تخصيص هذه الاصول نحو الطرق ربحية أو نحو أفضل فـرص

- Kenneth Foley, "Accounting for Human Resources", Management Accounting, September, 1977, P.345.
- W.J.Giles & E. Robinson, "Human Asset Accounting", Institute of Personnel Management and Institute of Cost and Management Accountants, London, 1972 , PP. 24 - 26 .
- M.W.E. Glautier & B.Underdown, "Accounting in Changing Environment, From Book-Keeping to Decision Theory", Op. Cit., PP. 165 - 166.

- الاستثمار التنافسية المتعددة .
- ٣ • التعرف على التكاليف الحقيقية للمنشأة مما يساعد على اتخاذ القرارات بشأن استمرار الانتاج وزيادة المخزون او تخفيض قوة العمل المستخدمة حاليا .
- ٤ • تخطيط الاستثمارات اللازمة لمقابلة متطلبات الاصول البشرية في المستقبل القريب والبعيد او لتكوين قوة عمل جديدة للوفاء بمسئوليات جديدة او لملاحظة التطور التكنولوجي .
- ٥ • الحصول على معايير تستخدم كأساس للحكم على التقدم الذي يتم وفقا له استغلال وتوجيه الاصول البشرية .

(ب) متخذى القرارات الخارجية :

تحتاج مجموعة متخذى القرارات الخارجية ايضا الى معلومات محاسبية عن الاصول البشرية تعتمد عليها في تحقيق ما تسعى اليه من اهداف . وأهم فئات تلك المجموعة ما يلي :

١ - المستثمرون :

تهتم هذه الفئة بالتغيرات في قيم الاصول البشرية في ظل توجيه الادارة وأثر هذه التغيرات في العائد على الاستثمار . لذلك فهي تحتاج الى معلومات تمكنها من تقييم فعالية الادارة في استخدام وتنمية وصيانة الاصول البشرية ومن اتخاذ القرارات اللازمة سواء بزيادة أو تخفيض أو الأبقاء على استثماراتها الحالية في المنشأة

٢ - العاملون (نقابات واتحادات العمال)

تحتاج هذه الفئة الى معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات

المتعلقة بالاجور والمزايا المعينية والنقدية ومن تقييم المسئولية الاجتماعية والاقتصادية للإدارة تجاه عنصر العمل البشري ومن التعرف على سياسة المنشأة وخططها تجاه الرعاية البشرية وتوفير العلاقات الصناعية الجيدة .

٣ - الحكرمة :

وهي تحتاج بدورها الى معلومات عن الاصول البشرية تعتمد عليها في تخطيط العمالة على مستوى الدولة وفي وضع خطط ومراجعات الخدمات الاجتماعية وسياسة التأمين الاجتماعي .

من العرض المتقدم يتضح للباحث مدى اهمية وجود نظام لحاسبة الموارد البشرية يساهم في تحقيق حاجات واهداف متخذى القرارات الداخلية والخارجية على حد سواء وعموما يمثل احد التحديات المعاصرة في الادب المحاسبى .

٢ - مجالات استفادة متخذى القرارات :

من محاسبة الموارد البشرية

تتمدد مجالات استفادة متخذى القرارات من المعلومات التي يمكن أن توفرها محاسبة الموارد البشرية . فهي تؤدي الى الى تقدير أفضل لقيمة المنشأة ولعائدها على الاستثمار والى تخصيص أكثر كفاية للموارد البشرية على مستوى المنشأة وعلى المستوى القومى ، كما أنها تساعد على تقييم الدور الاجتماعى للمنشأة تجاه العنصر البشرى وعلى توفير علاقات صناعية جيدة . الامر الذى ينعكس اثره في اتخاذ القرارات الداخلية

والخارجية على حد سواء .

ويمكن بلورة اهم مجالات الاستفادة من محاسبة الموارد البشرية فيما يلي :

أ - تخصيص افضل للموارد الاستثمارية

ب - التنبؤ بالربحية

ج - تقييم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه العنصر البشري

د - توفير علاقات صناعية جيدة

(١) تخصيص افضل للموارد الاستثمارية :

تساعد محاسبة الموارد البشرية على تخصيص افضل للموارد الاستثمارية . فمعالجة تكاليف عنصر العمل كنفقة جارية تؤدي الى اغفال جانب هام من اساس الاستثمار وبالتالي الى تقدير خاطئ للمعاكد على الاستثمار . لذلك يتمين عند مقارنة مشروعات الاستثمار المتنافسة ضرورة الاخذ في الاعتبار قيمة الاصول البشرية ، اذا اريد ان تكون نتيجة المقارنة حقيقية وعادلة .

ومن ناحية أخرى ، تسمى الموارد المالية المخصصة للاستثمار الى تحقيق اعلى معدلات للمعاكد ، ومن ثم فان استبعاد الاصول البشرية من اساس استثمار ينتج عنه تخصيص ناقص *imperfect allocation* للموارد الاستثمارية داخل الاقتصاد .

فأهمية محاسبة الموارد البشرية تتبع ، اذن ، من الحاجة الى معلومات تساهم في التوزيع أو التخصيص المناسب للموارد الاستثمارية بالنسبة لقرارات الادارة الداخلية وقرارات الاستثمارات الخارجية معا .

وقد تبين من الدراسة التجريبية التي قام بها Hendricks ان هناك تأثير واضح على قرارات الانفاق الاستثماري في المنشآت نتيجة اضافة معلومات محاسبة الموارد البشرية الى المعلومات المحاسبية التقليدية في القوائم المالية للمنشأة . (١)

(ب) التنبؤ بالربحية

تشكل التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري جزءا كبيرا من اجمالي التكاليف في معظم المنشآت الصناعية ، كما ان نوعية وجودة هذا العنصر تؤثر في ربحية المنشأة ، لذلك يؤكد البعض ان هناك بعض درجات من الارتباط بين استثمارات المنشأة في الاصول البشرية وربحيتها في المستقبل . (٢)

فالمنشأة التي تتمتع بنسبة مرتفعة من الاصول البشرية ذات المهارة والكفاءة المتفوقة ستحقق في النهاية ارباحا مرتفعة ، بينما تلك ذات النسبة المنخفضة من الاصول البشرية قد تعاني نقصا في ارباحها . وكنتيجة ، فان المستثمر سوف يوجه مقدار اكبر من موارده المالية نحو المنشأة التي تعكس قوائمها المالية استثمارات متزايدة في الاصول البشرية وذلك على العكس من النسبة للمنشأة التي تتناقص استثماراتها في تلك الاصول .

James A. Hendricks, " The Impact of Human (١)

Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions: An Empirical Study", The Accounting Review, Vol. LI No. 2, April, 1976, P.300.

R.L. Brummet E.G. Flamholtz and W.C. Pyle. "Hu-^(٢)
man Resource Measurement-A Challenge for Accountants", The Accounting Review, April, 1968, P. 218.

وعلى ذلك فإن التغيرات التي تلحق " نسبة الاستثمارات فسي
 الاصول البشرية الى اجمالي الاصول " ، أو " نسبة استثمارات
 الاصول البشرية " كما يطلق عليها ، تعتبر وسيلة مفيدة للتنبؤ
 عن كفاءة الرشح في المستقبل .

(ج) تقييم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه العنصر البشري :

محاسبة الموارد البشرية هي أحد أوجه التطورات بعيدة المدى
 في العلوم الاجتماعية ، وهي تستمد نشأتها من تطبيق مفاهيم
 السلوكية بالنسبة للمنشأة وإدارتها . فإذا ما تمت النظرة الى
 المنشأة كوحدة اجتماعية ، تتفاعل عناصرها الرئيسية مع بعضها
 البعض بطرق معقدة بدرجة اكبر من المنشأة التي تكون موارد ها
 المنتجة مؤلفة بطريقة آلية ، فان الحاجة الى المعلومات
 عن التنظيم البشري تصبح واضحة . وعلى نحو مماثل ، ما ان
 يصبح نطاق الاهداف التنظيمية اكثر من مجرد هدف الرشح
 الوحيد ، فان مشكلة الادارة تتبلور في الوصول بالاداء التنظيمي
 الشامل الى درجة الفعالية . وهنا يصبح الربط بين وجهة
 النظر السلوكية ومحاسبة الموارد البشرية ضرورة هامة تؤكد
 الحاجة الى معلومات عن العنصر البشري في المنشآت . (١)

وتلعب محاسبة الموارد البشرية دورا هاما في ابراز مفهوم
 المسؤولية الاجتماعية للمنشأة . فإذا تحددت الفعالية الاجتماعية
 للمنشآت من خلال نوعية العلاقات الاجتماعية التي تقررها ،

(١) E.W.E. Glautier, "Human Resource Accounting: A Critique of Research Objectives for the Development of Human Resource Accounting Models", Journal of Business Finance and Accounting, Summer, 1976.

اي تحسين في تلك العلاقات سوف ينعكس اثره في شكل " منافع " تعود على المنشأة وعضائها على حد سواء .

هذه المنافع هي عبارة عن عوائد غير مالية تتحقق :

- للعاملين بالمنشأة في شكل رضا عن العمل او اقتناع به ،
- وللمنشأة في حد ذاتها بمقدار ذلك الجزء المضاف نتيجة الفعالية التنظيمية والممكن نسبهته الى هذا العنصر أى الرضا عن العمل أو الاقتناع به .

وجودة العلاقات التنظيمية لا تقتصر فقط على الرضا عن العمل او حفز العاملين ، وانما تمتد لتشمل نطاقا اكبر من ذلك بكثير . انها تتضمن ايضا الاهتمام بالمساهمة الاجتماعية تجاه العاملين في شكل : زيادة المنافع النقدية وغير النقدية ، والمشاركة فسي اتخاذ قرارات الادارة ، والارتفاع بمستوى العلاقات الصناعية .

(د) توفير علاقات صناعية جيدة

تعتبر المسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه العاملين بمثابة التزام هادف لانشاء علاقات صناعية جيدة تضاف الى قيمة المساهمة التنظيمية للعاملين .

ومن وجهة نظر المنشأة نفسها ، تعتمد القيمة المالية للموارد البشرية - الى حد كبير - على جودة العلاقات الصناعية ورغم ان العلاقات الصناعية تعبر عن الاطار الكلى لجميع نقاط الاتصال المباشر بين المنشأة والعاملين فيها ، الا ان " صفقة الاجور " تحتل - في واقع الامر - مركز الاهتمام . لذلك تقتضى العدالة ان ينظر الى صفقة الاجور كراس لمجموعة العلاقات المتضمنة في مفهوم المنشأة كوحدة اجتماعية .

ويعتبر الافصاح عن المعلومات للعاملين وثقافتهم ذات أهمية في توفير علاقات صناعية جيدة . فاتجاه قوة العمل سوف يتحدد جزئيا من خلال ما يتوافق لهم من معلومات عن المنشأة التي تستخدمها ، كما ان موقف الادارة سوف يتأثر بما تعرفه عن قوة العمل المستخدمة بالمنشأة . بالاضافة الى ذلك ، تساعد عملية التوسع في المعلومات على تحسين أى اتفاقات أو مفاوضات بشأن مهنة الاجور .

المبحث الثاني

دراسة تحليلية لمناهج تقييم الموارد البشرية واثره في اتخاذ القرارات

أوضح الباحث في الجزء الأول من البحث الاصل التاريخي لمعالجة عنصر العمل البشري كنفقة جارية ، والدوافع التي ادت الى تحويل الاهتمام نحو محاسبة الموارد البشرية ، كما تناول بالدراسة والتحليل مفهوم ونطاق هذا المجال الحديث الذي حظى باهتمام كبير في الادب المحاسبي المعاصر ، وانتهى في هذا الجزء بابرار حاجة متخذى القرارات الى معلومات عن الموارد البشرية ومجالات الاستفادة التي يمكن ان تتحقق من خلال توفير هذه المعلومات .

فالهدف النهائي لمحاسبة الموارد البشرية هو توفير معلومات لاجل اتخاذ القرارات . وامكانية تحقيق هذا الهدف يرتبط اساسا بضرورة ايجاد قياسات لقيمة الاصول البشرية وبالتالي ادراج تلك القيمة ضمن ، او داخل ، الاطار المحاسبي " التقليدي " . وذلك ان نظام المعلومات المحاسبية السدى يشمل بيانات محاسبة الموارد البشرية يمكن ان يوفر معلومات عنها بالنسبة لتخذى القرارات الداخلية والخارجية على حد سواء .

عملية تقييم الاصول البشرية ليست سهلة ، وانما هي معقدة بكثير من المشاكل . فهناك عدد من الصعاب المفهومية التي تواجه عملية التقييم . ومع ذلك ، فقد تضمن الادب المحاسبي مناهج متعددة ومتنوعة اقترحت في شأن تقييم الاصول البشرية ، هذا الى جانب عدة محاولات رائدة تمت في مجال

التطبيق العملي بهدف دمج الاصول البشرية مع الحسابات المالية
لاغراض اعداد التقارير .

وترتيبها على ما تقدم ، تتضمن الدراسة في هذا البحث ما يلي :

- ١ . الصعاب المفهومية لتقييم الموارد البشرية .
- ٢ . مناهج تقييم الموارد البشرية واثره في اتخاذ القرارات ،
- ٣ . تقييم الموارد البشرية في التطبيق العملي .

١ - الصعاب المفهومية لتقييم الموارد البشرية

تواجه عملية تقييم الاصول البشرية عدد من الصعاب المفهومية
التي تعتبر بمثابة قيود تحد من نمو وتطور محاسبة الموارد
البشرية . ويمكن بلورة أهم تلك الصعاب فيما يلي :

١ - ملكية الاصل البشري

تتمثل الصعوبة الاولى في ان " رأس المال البشري لا يمكن
شراؤه او امتلاكه بواسطة المنشأة ، الامر الذي يتعذر معه
قياس الاصل البشري وتقييمه والتقرير عنه في القوائم المالية " .
في الواقع أن تلك الصعوبة ليست مطلقة ، وانما ترتبط فقط
بذلك الجزء من افراد عنصر العمل الذي يمكنه ترك المنشأة
في أى وقت يشاء ويتم احلاله بواسطة افراد جدد مثال ذلك
العمالة الموسمية أو المؤقتة . بمعنى أن هناك قوة العمل التي
تصاحب المنشأة باستمرار ، هذا بالاضافة الى انه في حالة شراء
منشأة قائمة ، عادة ما يتضمن ثمن الشراء المدفوع مقابل
الاصول غير الملموسة مثل قوة العمل المستقرة ذات الجودة

المرتفعة +

٢ - خدمات الاعمال البشرية

تمثل الاصول الرأسمالية - من وجهة النظر الاقتصادية - مخزناً لخدمات مستقبلية ذات قيمة ، ومن ثم تنشأ قيمة هذه الاصول من الاستفادة بخدماتها خلال الفترة المحددة لحياتها الإنتاجية . اما قوة العمل فهي ، بخلاف الاصول الرأسمالية ، لا تتضمن خدمات كأمانة تعدد الاستفادة منها فيما وراء السنة الجارية . ووفقاً لهذا الرأي ، تسجل القيمة الاجمالية للخدمات الدورية لقوة العمل كتكلفة يتحمل بها النشاط كل فترة محاسبية .

في الواقع أن استثمارات المنشأة في عنصر العمل البشري المستخدم لا تقتصر فقط على نفقات برامج التدريب وتنميتها اداء العاملين ، وإنما تعتمد لكن تشمل ايضاً النفقات المتعلقة بأنظمة الرعاية الاجتماعية وأنظمة المعاشات وكافة التسهيلات الاخرى التي تعتبر ضرورية لخلق أو تكوين أصل في شكل ولاء العامل وتمعهده نحو تحقيق أهداف المنشأة .

وحيث أن تكاليف هذه البرامج والانظمة تعالج في ظل اسلوب المحاسبة الاصلاحية كنفقات جارية ، فان المنفعة التي سوف تحققها المنشأة في الفترات المستقبلية - نتيجة علاقات عمل افضل وما يترتب عليها من آثار على الربحية - لن تكون نابعة من اصل .

٣ - مساهمة الاصل البشرى في دخل المنشأة

هناك صعوبة أخرى قد تثار تجاه أهمية تقييم الأصول البشرية وهي أن " قيمة رأس المال البشرى لا تعادل بالضرورة ذلك الجزء من دخل المنشأة المساهم به بواسطة عنصر العمل " .

ان المحاسب قد يوافق تماما على الصحة النظرية للاعتراف برأس المال البشرى " كأصل " لاغراض اتخاذ القرارات واعداد التقارير المالية على حد سواء ، ومع ذلك فهناك عبة رئيسية تتمثل في الحاجة الى الموضوعية كمعيار اول نحو التوصل الى منهج مقبول لقياس قيمة رأس المال البشرى . وهنا ، يكون أمام المحاسب مشكلة في اعداد التقارير الخارجية تتعلق بالموضوعية مقابل الفائدة .

٢ - مناهج تقييم الموارد البشرية واثره في اتخاذ القرارات

ان تحقيق الهدف يوفّر الدوافع نحو حل المشاكل التي تعترض أو تقع في ، الطريق . فعلى الرغم من الصعاب التي تواجه عملية تقييم الأصول البشرية ، فقد اقترحت مناهج متعددة لقياس قيمة تلك الاصول . أهم هذه المناهج هي :

- ١ . التكلفة الاستبدالية
- ٢ . تكلفة الفرصة البديلة
- ٣ . رسلة الدخل (مرتبات أو اجور)
- ٤ . القيمة الاقتصادية
- ٥ . المائد على الجهد المبذول
- ٦ . التخفيضات السلوكية

وفيما يلي يقوم الباحث بدراسة تحليلية انتقادية لكل منهج من مناهج التقييم هذه وذلك في تسلسل متتال ، مستهدفاً من وراء تلك الدراسة إبراز اثر منهج التقييم في توفير معلومات اتخاذ القرارات وهو ما يتصل بالهدف الرئيس لمحاسبة الموارد البشرية .

٣ - التكلفة الاستبدالية

استخدام منهج التكلفة التاريخية ، كأساس لتقييم الاصول البشرية ، يتفنن تماماً مع المعالجة المحاسبية الاصطلاحية للاصول . وهو يتطلب تجميع كافة التكاليف المتضمنة فى العمليات المتعلقة بتهيئة وتشغيل وتدريج العنصر البشرى فى المنشأة .

ونظراً الى أن المعلومات عن الاصول البشرية ، الناتجة عن التقييم وفقاً للمنهج التاريخى ، لا تعبر عن القيم الحقيقية لهذه الاصول عبر الزمن وصفة خاصة فى فترات التضخم ، فإن المنهج البديل للتقييم هو " التكلفة الاستبدالية " .

ويؤدى استخدام التكلفة الاستبدالية الى تعديل قيمة الاصل البشرى تبعاً لتغيرات مستوى الاسعار ، لذلك فهو يساعد فى عملية تخطيط الطاقة البشرية لما توفره من تقديرات عن التكاليف التى تلزم لاقتناء عنصر العمل فى مختلف مراكز المنشأة وتبعاً للوظائف والمهن . كما يساعد توفير مثل هذه المعلومات على اتخاذ القرارات المتعلقة بنوعية الافراد اللازم استخدامهم وبرنامج التدريب الراجب تنفيذها . فعلى سبيل المثال ، هل يكون

في صالح المنشأة :

— اتخاذ قرار بتشغيل افراد اقل كفاءة وتنفيذ برامجه

تدريب داخلية لتنمية تلك الكفاءة

— أم اتخاذ قرار بتشغيل افراد ذات كفاءة مرتفعة ؟

ومن ناحية أخرى ، يمكن الاعتماد على التكاليف الاستبدالية

في إنشاء معايير لتكلفة تعيين وتشغيل وتدريب الافراد ، واستخدام

تلك المعايير في تخطيط ورقابة عنصر العمل البشري .

٢ — تكلفة الفرصة البديلة

يؤدي استخدام منهج التكلفة الاستبدالية الى ظهور

بعض الصعوبات تواجه عملية تقييم الاصول البشرية ، وصفت

خاصة في حالة :

(أ) امتلاك المنشأة لبعض الاصول التي لا ترغب في

في استبدالها بالتكلفة الجارية ، ولكن تستهدف

الاحتفاظ بها في الاستخدام لان هذه الاصول

ذات قيمة اكبر من قيمتها كمالك .

(ب) وجود اصول ذات خصائص معينة يتعذر استبدالها

بأصول أخرى مشابهة .

وقد اقترح ، لمواجهة مثل هذه الصعوبات ، استخدام مفهوم

" تكلفة الفرصة البديلة " . ويقصد بذلك تقدير قيمة الاصول

البشرية المستخدمة في المنشأة على أساس قيمة العاقل في استخدامه

البديل . ويتم التوصل الى القيمة المثلثة لتكلفة الفرصة البديلة

من خلال " المزايدة التنافسية " داخل المنشأة . فالتزايد

يتم فقط بالنسبة لاي عنصر عمل نادر ، ومن ثم سوف يفوز القسم ذو المزايدة المرتفعة بموارد بشرية ذات نوعية تتحدد اسعارها على اساس استغلالها . وبذلك يكون للاصل البشري قيمة فقط اذا كان موردا نادرا .

ورغم ان منهج تكلفة الفرصة البديلة - أو طريقة المزايدة التنافسية كما يطلق عليها - يوفر للادارة توزيعا نموذجيا لافراد العنصر البشري داخل المنشأة واساسا كليا لتخطيط وتنظيم الاصول البشرية ، الا انه - كما هو واضح - يستبعد ذلك النوع من الاصول البشرية الذي يتم تشغيله من خارج المنشأة أو ذو المهارة العادية داخل المنشأة . ويشير ذلك الى ان المنهج يهتم فقط بالجزء من الاصول البشرية ذات المهارات الخاصة داخل المنشأة أو في سوق العمل .

٣ - رسملة الدخل (مرتبات أو اجور)

منهج آخر اقترح في شأن تقييم الاصول البشرية في المنشأة وذلك من خلال تجميع واستخراج متوسط هيكل الدخل *earnings profile* لمجموعات متجانسة من العاملين . فهيكल الدخل بالنسبة للفرد هو التمثيل لتدرج الدخل الذي يتولد بواسطة الفرد . وهذا يعبر عن انتاجيته للمنشأة . ومعهد الزيادة الاولية الناتجة عن الافادة من الخبرة ، يفترض ارتباط الانتاجية بالعمر . ومن ثم فانه نتيجة لمراحل حياة الفرد ، تنقص الانتاجية كلما تقدم به العمر بسبب التقادم الفنى وتدهور الصحة ، مما يؤدي الى نقص في الدخل السنوية للفرد . وعلى ذلك فان قيمة رأس المال البشري الجسد فى

شخص عمره (م) يمثل ، بالنسبة للمنشأة القيمة الحالية للدخول المستقبلية المتبقية من استخدامه . وتحسب هذه القيمة وفقاً للمعادلة التالية : (١)

$$S = \frac{P}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

حيث ترمز :

- S إلى قيمة رأس المال البشري لشخص عمره (م) سنة .
- (ت) إلى الدخل السنوية للشخص حتى التقاعد من الخدمة مثلاً بواسطة هيكل الدخل .
- P إلى معدل سعر الخصم المحدد للشخص .
- r إلى سن التقاعد من الخدمة .

وامتداد تطبيق المعادلة السابقة ، يمكن التوصل إلى قيمة إجمالية الأصول البشرية للمنشأة على أساس بيانات متوسط الدخل لمجموعة متجانسة من العاملين . وبأخذ هذا المنهج في حسابه ، قيمتان تتعلقان بقوة العمل في المنشأة هما :

- قيمة عامة a general value تبنى على أساس بيانات الإحصاءات الرسمية .
- قيمة خاصة a specific value تشتق من نظام الأجور المقرر للمنشأة .

ويمثل معدل سعر الخصم المستخدم في المعادلة تكلفة رأس المال كما يستخدم في قراراً تقديراً الانفاق الاستثمارية بالنسبة للأصول

M.W.E. Glautier & B. Underdown, "Accounting^(١) Theory and Practice", Op. Cit., P. 722.

غير البشرية .

ونظرا الى ان تقييم الاصل البشرى ، باستخدام المعادلة السابقة ، لا يأخذ في الحسبان احتمالات تعرض الشخص للوفاة قبل بلوغه سن التقاعد ، فقد اقترح Lev & Schwartz بأن " القيمة الاقتصادية للفرد هي القيمة الحالية للدخول المكتسبة خلال الحياة النافعة للفرد معدلة باحتمالات وفاته " . ووفقا لهذا الاقتراح ، يتم قياس القيمة المتوقعة لرأس المال البشرى في المنشأة باستخدام المعادلة التالية : (١)

$$\text{تبع (س)} = \sum_{t=0}^{T} \frac{D_t}{(1+r)^t} - \frac{D_T}{(1+r)^T}$$

حيث ترمز :

- تبع (س) الى قيمة رأس المال البشرى لشخص عمره (س) سنة .
- D (ت) الى الدخل السنوية للشخص حتى التقاعد من الخدمة .
- وتصور هذه السلسلة المتتالية عن طريق هيكل الدخل .
- ح الى معدل سعر الخصم المحدد للشخص
- ص الى سن التقاعد من الخدمة
- ح (ت) الى احتمال ان شخصا عمره (س) يموت في السنة (ت)
- حيث (ت < س)

$$D_t^* \text{ الى } D [D(t)] , \text{ و } t = 0, 1, \dots, T$$

ويؤدي تقييم الاصول البشرية ، وفقا للمنهج الحالي الى

تحقيق ما يلي :

(١) Baruch Lev and Aba Schwartz, "On the Use of the Economic concept of Human Capital in Financial Statements", The Accounting Review January, 1971, P.106

١ • إمكان توفير مجموعة جديدة من النسب العالية ، مثال ذلك " نسبة قيمة الأصول البشرية إلى غير البشرية " • وتوضح هذه النسبة درجة كثافة عنصر العمل المستخدم في المنشأة • ويلاحظ أن أساس تقييم عنصرى النسبة مختلف ، وبالتالي فإن ناتج هذه النسبة سوف لا يعكس حقيقة العلاقة بين قيم الأصول البشرية وغير البشرية •

٢ • توفير معلومات عن التغيرات في هيكل قوة العمل • النقطة الجوهرية هنا هي أن متوسط العمر لقوة العمل في منشأة معينة قد يحسب على أساس معدل " أبطأ " من النمو وذلك على العكس من منشأة أخرى ذات قوة عمل " اصغر عمرا " لذلك تعتمد الاستفادة من هذه المعلومات على وجود بعض الافتراضات التي تصحح طرق تحديد الاجور والعلاقة بين العمر والانتاجية • فأجور العاملين تميل عادة إلى الارتفاع مع تقدم العمر إلى أن تصل حدها الأقصى ، ومع ذلك فليس هناك دليل واحد على أن إنتاجيتهم أقل من العاملين الاصغر عمرا • هذا ومع ازدياد الآلية ، سوف يتضح أن مستوى الانتاجية قد يعتمد على عوامل أخرى بخلاف العمر •

٣ • يساعد توفير معلومات عن القيم العامة والخاصة لرأس المال البشرى كأساس مفيد في بناء سياسة واضحة لقوة العمل والأجور •

٤ - القيمة الاقتصادية

أحد الانتقادات الأساسية التي توجه إلى المنهج السابق هو افتراض أن " هيكل الدخول لقوة العمل يجب أن يكون الأساس

الذى يتم بموجبه تقييم قوة العمل " . فالمنهج يستخدم أسلوب " التكلفة الأساسية " في تقييم الأصول البشرية ، وأن الاختلاف الوحيد عن المحاسبة الاصطلاحية يتمثل في انه يستخدم " التكلفة المقدرة مستقبلا " كقابل للتكلفة التاريخية . (١)

ويحتاج على أسلوب التكلفة الأساسية (الاصلية) بعض الاعتبارات الهامة - مثل ، العمر ، الاقدمية ، القدرة ، والمهارة المتوقعة ، والمعرفة - التي قد تؤثر في القيمة الحقيقية لعنصر العمل البشري تجاه المنشأة .

ومن وجهة النظر الاقتصادية ، تتحدد قيمة الأصل ، بالنسبة لاي منشأة ، على اساس معدل العائد الذى يتحقق من استخدامه ، وعلى ذلك يمكن قياس قيمة الفرد ، وفقا لمنهج القيمة الاقتصادية ، على اساس " القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المنتظر ان يقدمها الفرد خلال الفترة المتوقعة لتواجده فيها بالمنشأة .

فمنهج القيمة الاقتصادية يعتمد ، اذن ، على قيمة الفرد من وجهة نظر المنشأة وأنه يتطلب ما يلى :

- ١ . تقدير الفترة المتوقعة ان يقدم الفرد خلالها خدماته الى المنشأة
- ٢ . تقييم الخدمات المتوقعة ان تستمد من الفرد خلال هذه الفترة
- ٣ . قياس ذلك قابلية الفرد للانتقال بين مجموعة الوظائف التشغيلية خلال الفترة . ذلك ان قيمة الفرد بالنسبة للمنشأة تتمثل في " عمل " يتكون من اجمالى قيمة الخدمات

(١) M.W.E. Glautier & B. Underdown, " Accounting in a Changing Environment, From Book-keeping to Decision Theory", Op . Cit., P. 170 .

- التي يقدمها خلال حيات الانتاجية
- ٣ • اختيار واستخدام معدل مناسب للخصم توصلنا الى القيمة
الطالية لمجموع الخدمات المستقبلية •

وقد قام Flamholtz بدراسات هامة في شأن تقييم الاصل
البشرى ، وفقا للقيمة الطالية لخدماته المتوقعة في المستقبل • وهذه
الدراسات هي كما يلي :

الدراسة الاولى (١)

في هذه الدراسة ، تم اقتراح نموذج لتقييم المورد البشرى من
خلال تتبع حركة (انتقال) الفرد عبر الوظائف التنظيمية او
" المراحل الوظيفية للخدمة " في المنشأة حيث يكون من المتوقع
ان يقدم الفرد كمية معينة من الخدمات خلال فترة حياته الوظيفية
بالمنشأة • ويكون احتمال شغل الفرد لهذه المراحل الوظيفية
للخدمة عنصر ضروري من أجل تحديد " الخدمة المتوقعة " من الفرد
وتقاس هذه الخدمة المتوقعة ، وفقا للنموذج ، باستخدام المعادلة
التالية :

$$تغ (م) = \sum_{r=1}^n \frac{م}{r} \text{ أو } ح (د)$$

حيث ترمز :

م الى الخدمة المتوقعة ان يقدمها الفرد في كل مرحلة من
مراحل حياته الوظيفية او الخدمية •

Eric Flamholtz, " A Model for Human Resou- (١)
rce Valuation: A Stochastic Process
with Service Rewards", The Accounting
Review, April, 1971, PP. 256 - 257.

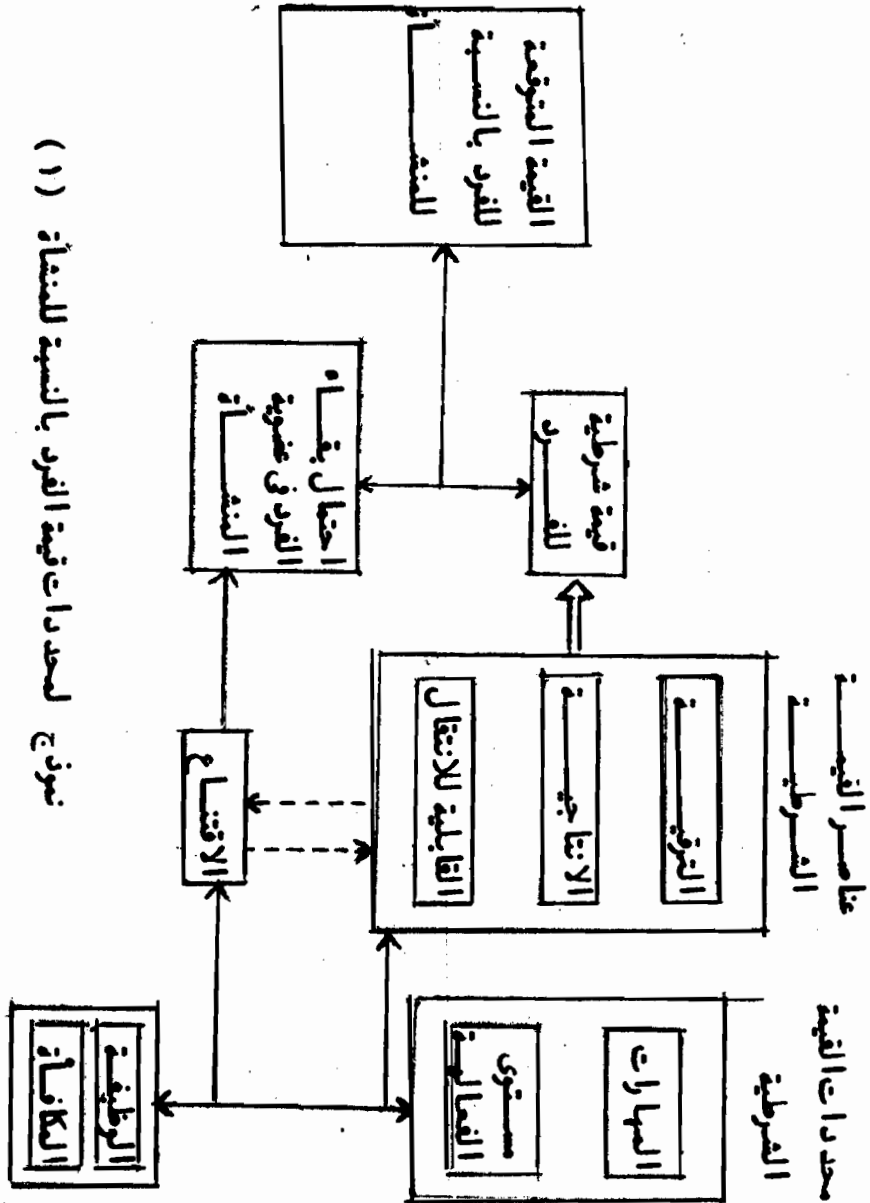
ع (٢) الى احتمال ان يشغل الفرد مرحلة وظيفية او خدمية معينة .

وتحدد الخدمات التي سوف يقدمها الفرد ، قيمته بالنسبة للمنشأة . ويمكن استخراج المقابل المالى لهذه القيمة بطريقتين :
الطريقة الاولى - تحديد كمية وسعر الخدمات واتخاذ ناتجها كساو للقيمة المالية ،
الطريقة الثانية - تقدير الدخل المتوقع ان تستمد المنشأة من الخدمات المقدمة بواسطة الفرد ، وهذا يحبر عن قيمة الخدمات المتوقعة التي يتم خصمها توصلا الى تحديد قيمتها الحالية .

الدراسة الثانية

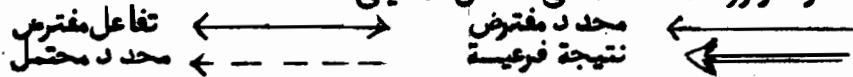
وفي هذه الدراسة قدم Flamholtz نموذجا لتحديد قيمة الفرد باستخدام القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقع ان يقدمها الى المنشأة خلال فترة بقاءه بها .
وقد تضمن هذا النموذج مهارات الفرد ومستوى نشاطه كمحددات لقيمة " شرطية " Conditional Value تتفاعل مع احتمال بقاء الفرد في عضوية المنشأة . هذا التفاعل سوف يحدد القيمة المتوقعة للفرد تجاه المنشأة .
ويوضح الشكل التالي هذه العلاقات : (١)
" انظر الصفحة التالية "

Eric Flamholtz, " Toward a Theory of Human (1) Resource Value in Formal Organizations"
The Accounting Review October, 1972, P. 668 .



نموذج لمحددات قيمة الفرد بالنسبة للمنفعة (١١)

(١) تفسر الرموز المستخدمة في الشكل كالتالي :



ويلاحظ ان التحليل في ظل منهج القيمة الاقتصادية يقتصر على قياس قيمة الفرد مبتلة في القيمة الحالية لخدماته المستقبلية ، بمعنى انه يعد من وجهة النظر الضيقة للمنشأة ومن ثم فهو يتجاهل عنصر القيمة المضافة للأفراد الذين يعملون كمجموعات ، ومن ناحية أخرى يواجه المنهج صعوبات تتعلق بقياس القيمة في التطبيق العملي ، ذلك ان الاسلوب الاقتصادي للتقييم مخوف بالتفسير من صعوبات القياس .

٥ - العائد على الجهد المبذول

يهدف هذا المنهج - في شأن المحاسبة عن الموارد البشرية - الى ايجاد العلاقة بين الجهد المبذول (او المودى) فى النشاط والعائد الناتج عنه ، الامر الذى يودى الى توفير مصنوعات تساعد على توزيع واستخدام اصول البشرية بكفاءة اكبر كفاية .

ويتطلب استخدام منهج " العائد على الجهد المبذول " اتباع الخطوات التالية :

- ١ - قياس الجهد المبذول في النشاط
- ب - قياس العائد الذى يحققه النشاط نتيجة الجهد المبذول
- ج - ايجاد العلاقة بين العائد والجهد المبذول في تحقيقه

(١) قياس الجهد المبذول

في هذه الخطوة ، يتم قياس الجهد المبذول فى المنشأة تبعاً للوظائف المختلفة لنشاطها (مثلا شراء مصنع

بيع) أو تبعاً لمراكز الاداء داخل كل وظيفة من هذه الوظائف أو تبعاً للاقسام او الفروع التي تكون نشاط المنشأة . ويرتبط هذا القياس بمجموعة من العوامل **Factors** التي تميز كمية ونوعية الجهد المبذول ، وتعكس في نفس الوقت حجم مساهمة افراد قوة العمل تجاه المنشأة . هذه العوامل هي كما يلي : (١)

١ - مستوى أو درجة العمل المودى

تتميز المنشآت بين المستويات او الدرجات المختلفة من الوظائف أو المهن بهدف تنظيم هياكل الاجور . فعلى سبيل المثال ، يمكن تطبيق العوامل التالية على بعض درجات الوظائف :

<u>العامل</u>	<u>درجة الوظيفة</u>
١٠	١٠ (مثلاً للطبيب)
٧	٧ (مثلاً لمدير البيع)
٤	٤ (مثلاً للبائع)
١	١ (مثلاً لكاتب الآلة)

٢ - فعالية أداء الفرد للوظيفة

وتقاس هذه الفعالية عن طريق درجات تقييم شخص الفرد تستمد من واقع أسلوب ادائه للعمل . فعلى سبيل

(١) M.W.E. Glautier & B. Underdown, "Accounting Theory and Practice", Op. Cit., PP. 724 - 725 .

المثال ٥ . يمكن استخدام العوامل التالية بالنسبة
لدرجات التقييم :

<u>العامل</u>	<u>التقييم الشخصي للفرد</u>
٦	ممتاز
٥ر١	جيد جدا
١	مرضى

٣ - الخبرة ، التي تزيد كفاية اداء الوظيفة

فعلى سبيل المثال يكون العامل القابل
لسنوات خبرة الفرد في اداء وظيفته كما يلي :

<u>العامل</u>	<u>سنوات الخبرة</u>
١	الى اقل من سنة
١ر١	١ - ٢
١ر٢	٢ - ٣
١ر٣	٣ - ٤
١ر٤	٤ - ٥
١ر٥	اكثر من ٥ سنوات

وهتل ناتج ضرب العوامل الثلاثة السابق
بياناتها ٥ حجم الجهد الذي يبذله كل فرد من أفراد
قوة العمل ٥ فاذا كان هناك بائع فعالية بدرجة
ممتاز وخبرته تزيد عن ٥ سنوات ٥ فان جهده المبذول
يعادل ١٢ وحدة (٤ x ٢ x ١ر٥) . وتجميع الارقام
المثلة للجهد المبذول لجميع افراد قوة العمل فسى

مختلف الوظائف او مراكز النشاط ، نحصل على رقم
اجمالي الجهد المبذول في المنشأة .

(ب) قياس العائد

وفي هذه الخطوة ، يتم قياس العائد الناتج من
الجهد المبذول في صورة وحدات كمية عينية او قيمة (مالية) .
مثال ذلك : عدد وحدات المنتج النهائي او الخدمة
المؤداة ، او قيمة الانتاج النهائي من السلع والخدمات ، او
رقم الارباح المحققة في النشاط او في مراكزه .

(ج) ربط العائد بالجهد

والهدف من هذه الخطوة ايجاد " معدل العائد
على الجهد المبذول " ، وذلك بقسمة رقم العائد على
رقم الجهد . ولايضاح المقصود ، نفترض :
- ان منشأة تجارية تقوم بتسويق ثلاث مجموعات من
السلع الاستهلاكية هي الاقمشة والمواد الغذائية
والادوات المنزلية وذلك في ثلاث مناطق نشاط هي
القاهرة والاسكندرية وبورسعيد .
- وان الجهد المبذول والارباح المحققة عن سنة
معينة كانت على النحو التالي :

اجمالي الربح	قياس الجهد المبذول				منطقة
	اجمالي الجهد	ادوات مخرجة	مواد غذائية	أقمشة	
٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠	١٢٠٠	٣٥٠	القاهرة
٣٠٠٠٠٠	١٢٥٠	٢٠٠	٩٠٠	١٥٠	الاسكندرية
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠	٦٥٠	٢٠٠	بورسعيد

وتقسمة إجمالي الربح المحقق في كل منطقة من مناطق النشاط على وحدات الجهد المبذول في إنتاج هذا الربح ، نحصل على معدل العائد على الجهد المبذول وهو يعادل :

لكل وحدة جهد في :	جنيه
منطقة القاهرة	٣٠٠
منطقة الاسكندرية	٢٤٠
منطقة بورسعيد	١٠٠

هذا النوع من المعلومات يفيد الإدارة وتخصيص القرارات الخارجية في تحقيق ما يلي :

- ١ • تحديد الانحرافات بين مراكز النشاط والعائد على الجهد المبذول وبحث أسبابها والمسئولية عن حدوثها مما يساعد على اتخاذ القرارات اللازمة لتحسين

- الاداء في المراكز الاقل فعالية وحفز الاداء فسي
- المراكز التي تحقق معدل مرتفع من المعائد .
- ٢ . اعادة النظر في التوزيع القائم في الاصل البشرية على مستوى وظائف النشاط او مراكزه بهدف التوصل الى توزيع اكثر فعالية لتلك الاصل .
- ٣ . تقييم سياسة التدريب وتنمية كفاية العاملين وكذلك نظم الاجور والحوافز المستخدمة .
- ٤ . تتبع التغييرات في معدل المعائد على الجهد المبذول خلال السنوات المتتالية ما يفيد متخذي القرارات الخارجية ، وبصفة خاصة المستثمرين ، في تقييم كفاية استخدام الاصل البشرية وفي اتخاذ القرارات اللازمة لزيادة او تخفيض او الابقاء على استثماراتهم الحالية في المنشأة .

٦ - التغييرات السلوكية

مسألة هامة لم تعالجها المقاييس السابقة على نحو كاف ، وهي تلك المعلومات التي تكون مطلوبة عن الفعالية والتي يقال لها تحافظ المنشأة على أصولها البشرية في حالة جيدة .

فالمقاييس المحاسبية التقليدية تعالج فقط بعض العناصر مثل التكاليف و الهبيمات والارباح ، فهي تسمى الى قياس النتيجة مثله في اقصى ارباح ممكنة . تحقيق هذا الهدف قد يؤدي الى " تهديد " الاصل البشرية ذات القيمة ، فالادارة تستطيع - من خلال ما تمتلكه او يتوافر لها من وسائل - ممارسة الضغط على

العاملين بهدف زيادة الاداء في الزمن القصير . ومع ذلك ، فمشكل هذه الوسائل قد تكون ذات تكلفة مرتفعة في الزمن الطويل ، اذ ان هبوط جودة وتناقص كفاءة الاصول البشرية سوف تؤدي الى آثار غير ملائمة على الاداء طويل الاجل . (١)

فالمنطق ، اذن ، يتطلب البحث عن مقاييس جديدة لمنع تلك الظاهرة من الحدوث ، اي لمنع التصفية قصيرة الاجل للاصول البشرية . وقد كان ذلك دافعا لمزيد من التفكير نحو الوسط بين وجهة النظر السلوكية ومحاسبة الموارد البشرية :

- فسرقة R.G.Barry ، الرائدة في محاسبة الموارد البشرية ، حددت خمسة مجالات رئيسية لنتيجة نشاط المنشأة وهي :
الروح ، القدرة على الخفاء بالديون ، الموارد المادية ،
الموارد البشرية وولاء العملاء . ويقع تحقيق هذه المجالات على مسئولية الادارة .

- كما أكد Rensis Likert بأن الحاجة ضرورية لقياس بعض العناصر مثل : الولاء ، الدافعية ، الثقة والامانة وذلك لاماكن تحديد التغييرات في عصر التنظيم البشري .

وقد كانت وجهة نظر Likert هذه ، نتيجة بحث قام به في احدى الشركات الكبيرة ، انتهت الدراسة فيه الى ان ممارسة الضغط على العاملين سوف يؤدي الى زيادات كبيرة في الانتاجية ، لكن بمصاراة على الاصول البشرية للمنشأة . فهو يذكر في هذا

(١) M.W.E. Glautier & B. Underdown, "Accounting Theory and Practice", OP.Cit., P. 726.

المجال :

" في الشركة محل الدراسة ، كانت التكلفة واضحة ؛ زادت الاحقاد ، كان الاعتماد على السلطة بدرجة اكبر ، نقص الولاء ، نقص الدافع على الانتاج و زاد الدافع على تعقيده . ومعبارة اخرى متدهورت نوعية وجودة التنظيم البشرى كنظام وظيفى اجتماعى " (١)

الحل الوحيد لمشكلة المحافظة على الاصل البشرى يتمثل فى ايجاد قياسات دورية عن خصائص نوعية هذه الاصل . وتتضمن التغيرات التى يلزم قياسها بعض العناصر مثل : درجة الولاء للمنفعة ، مستوى الحافز لدى افراد قوة العمل بالنشأة ، درجة الثقة والامانة فيما بين الافراد ، مقدار نوعية العمل الجماعى ، ودرجة ادراك واستعداد الافراد .

وساعد التقدم الذى لحق العلم الاجتماعى ، فى السنوات الاخيرة ، على توفير الوسائل والادوات اللازمة لقياس كثير من التغيرات السلوكية . وفيما يتعلق بتلك التغيرات التى لا تتوافر وسائل وادوات قياسها ، فيمكن الاعتماد على علم المنهج methodology لانشاء الادوات الضرورية . وعلى ذلك يمكن لاي منشاء الحصول على المقاييس اللازمة لاجراء التقييم السلم لنوعية واداء طاقة تنظيمها البشرى .

R. Likert, " The Human Organization: Its (١) Management and Value", McGraw-Hill, New York, 1967, P. 102.

٣ - تقييم الموارد البشرية في التطبيق العملي

(شركة R.G. Barry)

رغم الصعاب المتعلقة بقياس قيم الاصول البشرية ، فقد تمت
عدد من التجارب لاجل انشاء انظمة لمحاكاة الموارد البشرية
ممكنة التنفيذ في الحياة العملية .

وتعتبر شركة R.G. Barry - Columbus, Ohio, U.S.A. رائدة في هذا الميدان ، فقد أقرت نظاما لمحاكاة الموارد البشرية
لاغراض اعداد التقارير الخارجية ولتمكين الادارة من استخدام الاصول
البشرية بصورة اكثر فعالية .

١ - منهج الشركة

قامت شركة R.G. Barry بمحاولة اشتقاق قيم
الاصول البشرية من بيانات المحاسبة المالية ودمج هذه القيم في
القوائم المالية التقليدية .
ويتلخص المنهج الذي استخدمته الشركة في رسمة تكاليف
الانفاق على تهيئة واقتناء وتدريب وتطوير الافراد . فوفقا لمفاهيم
المحاسبة المتعلقة بتحديد الاصول ، تعالج النفقات ، خلال
الفترة المحاسبية الجارية والتي يكون لها قيمة متوقعة في
المستقبل ، كاستثمارات . هذه الاستثمارات في الاصول البشرية
يتم اهلاكها خلال العمر الانتاجي المتوقع لها ، وقد
استخدمت الشركة طريقة القسط الثابت كأساس لتحديد قيمة اعباء

الاهلاك الفترية • (١)

فمنهج الشركة في تقييم الاصول البشرية • يفترض ان غالبية بنود الاتفاق على المنصر البشري تشكل قيمة استثمارية تمتد الاستفادة منها فيما وراء الفترة المحاسبية الجارية • ومن ثم فانها تعتبر بمثابة أصل • ينظم تخفيض قيمته خلال حياتها الانتاجية المقدرة للاستفادة من خدماته • (٢)

٢ - اهداف الشركة

تمثلت اهداف شركة R.G.Barry - في انشاء نظام معلومات محاسبية عن الاصول البشرية - في ايجاد اجابات عن الاسئلة التالية : (٣)

(١) ما هي نوعية ربح الاداء ؟

Amyhing-Ling Lau and Hon-Shiang Lau, "Some (1) Proposed Approaches For Writing Off Capitalized Human Resource Assets", Journal of Accounting Research, Vol. 16 no.I, Spring 1978, PP. 84 - 85.

Kenneth Foley, Op , Cit., P.345. (٧)

M.W.E. Glautier & B.Underdown, "Accounting Theory and Practice", Op. Cit. PP.727 - 728. (٣)

- (ب) هل القدرات البشرية المقتناة كافية لتحقيق اهداف الشركة ؟
- (ج) هل تم تطوير وتنمية اداء القدرات البشرية على نحو مناسب ؟
- (د) لاي درجة يتم صيانة هذه القدرات والابقاء عليها في عضوية الشركة ؟
- (هـ) هل هذه القدرات مستخدمة كما ينبغي فسي نشاط الشركة ؟

ملخص نتائج البحث

- يمكن تلخيص الخطوات الرئيسية للبحث في النقاط ألتسع التالية :
- ١ • لم تهتم المحاسبة في اى مرحلة من مراحل نشأتها وتطورها بالاصول البشرية ، وقد ظل هذا الاتجاه يمشل - حتى وقتنا هذا - الاساس الفلسفى للمحاسبة المالية • وقد ترتب على ذلك عدم الاعتراف برأس المال البشرى كأصل يجب قياسه وتقييمه والتقرير عنه في القوائم المالية •
 - ٢ • تأثير الاصول البشرية - في شكل ارصدة تجمعه من المعرفة والمهارات والقدرات - فيما يتعلق بتدعيم التقدم الاقتصادى والتخطيط من اجل التنمية ، وادراك اهمية العنصر البشرى في العملية الانتاجية نتيجة التوسع في العلوم الاجتماعية والتأكد على مفاهيم الرعاية البشرية ، والمساكن الاجتماعية والاقتصادى التى تواجه المجتمع المعاصر وتتملى بذاتية انسانيته ، هذا الى جانب تزايد الاعتبارات في الانشطة والاصول البشرية •• كل ذلك كان بمثابة دوافع نحو الاحكام بمحاسبة الموارد البشرية •
 - ٣ • محاسبة الموارد البشرية لا تولف فرعا مستقلا عن المحاسبة ، وانما هى بمثابة تطبيق او امتداد للمحاسبة فى أنشطة وموارد معينة فى المجتمع حيث يتم التفكير فى ربط المحاسبة بمحيطها التغير الاجتماعى والاقتصادى كوسيلة للكشف وتقييم عملية المحاسبة بالنسبة

للموارد البشرية • ومن ثم فان منهجية حاسبة الموارد البشرية تتمثل في تحديد وقياس الاصول البشرية في المنشأة والتقرير عنها لمختلف الفئات ذات الصلة سواء داخل المنشأة او خارجها •

٤ • تحقيق هذه المنهجية يرتبط بضرورة تفسير واضح ومحدد لاصطلاح " الموارد البشرية " • ويمكن

في هذا الشأن ، التمييز بين تفسيري للاصطلاح :

(أ) تفسير شامل وموجه تتضمن الموارد البشرية

الى جانب العنصر البشري المستخدم في المنشأة ،

العلاقة المتبادلة بين المنشأة والغير مثل

ولاء العملاء ، سمعة مكانة المنشأة فسي

المجتمع التالي •

(ب) تفسير ضيق وهو يحدد المجال النسبي للموارد

البشرية في عنصر العمل المستخدم في المنشأة •

وقد كان ، وما يزال ، التفسير الاخير موضع اهتمام من جانب

فألبية المهتمين بحاسبة الموارد البشرية في المجالين الاكاد يمسى

والتطبيقى •

٥ • الهدف النهائي لحاسبة الموارد البشرية هو توفير

معلومات لاجل اتخاذ القرارات • ويكون من المفيد

دراسة هذا الهدف من وجهة نظر متخذى القرارات

الداخلية منها والخارجية وذلك بهدف التعرف على

حاجاتهم من المعلومات والتالى طبيعة ونوعية القرارات

التي يرغبون في اتخاذها •

٦ • ان انشاء واستخدام نظام لحاسبة الموارد البشرية يفيد متخذى القرارات وذلك بما يوفره من معلومات يعتمد عليها في :
(أ) تقدير افضل لقيمة المنشأة ولعائد ها على الاستثمار .

(ب) تخصيص اكثر كفاية للموارد البشرية على مستوى المنشأة والمستوى القومى ،
(ج) تقييم الدور الاجتماعى للمنشأة تجاه العنصر البشرى .

(د) تقييم فعالية العلاقات الصناعية ومدى تأثيرها في تحقيق اهداف المنشأة .

٧ • تحقيق هدف حاسبة الموارد البشرية في توفير معلومات اتخاذ القرارات يرتبط اساسا بضرورة ايجاد قياسات لقيمة الاصول البشرية ، وبالتالي ادراج تلك القيمة ضمن ه او داخل ه الاطار المحاسبى .
عملية تقييم الاصول البشرية ليست سهلة تماما ، وانما هي مخوفة بصعوبات متعددة سواء فيما يتعلق بالفاهيم او باجراءات القياس والتقييم . وسع ذلك ه فان تحقيق الهدف يوفر الدافع نحو مواجهته ه والعمل على تفادى ه الصعوبات التى تعترض الطريق .

٨ • تضمن الادب المحاسبى مناهج متعددة لتقييم الاصول البشرية وقام الباحث بدراسة تحليلية لكل منها

وذلك في تلمس مثال : مستهدفا من ناحية إبراز
 اثر استخدام منهج التقييم في توفير معلومات انخاف
 القرارات ، ووضحنا من ناحية اخرى حدود المنهج
 أو الصعوبات التي تواجه استخدامه أو قصوره في
 تحقيق الهدف المنشود من التقييم والى
 تؤدي الى استخدام منهج اخر .

٩ • لم ينفصل التطبيق العملي أهمية تقييم الاصول
 البشرية ودمجها مع الحسابات المالية لاغراض اعداد
 التقارير • والمثال الواضح لاحدى التجارب الرائدة
 هو محاولة شركة R.G.Barry في شأن اشتقاق
 قيم الاصول البشرية من بيانات المحاسبة المالية
 وادراجها في القوائم المالية التقليدية •

مراجع البحث

- 1) AAA., "Report of the committee on human Resource Accounting", Accounting Review, Supplement to Volume XL VIII, 1973.
- 2) Anyhing-Linglau and Hon-Shiang lau, "Some Proposed Approaches for Writing Off Capitalized Human Resource Assest", Journal of Accounting Research, Vol. 16 No,1, Spring, 1978.
- 3) Brummet, R.L. & Flamholtz, E.G. & Pyle, W. C., "Human Resource Measurement, A Challenge for Accountants", The Accounting Review, April, 1968.
- 4) Bruns, William J., "Introduction to Accounting : Economic Measurement for Decisions", Addison-Wesley Publishing Com., U.S.A., 1971.
- 5) Enthoven, A.J.H., "Accountancy and Economic Development Policy", North-Holland Publishing Com., Amsterdam, 1973.
- 6) Flamholtz, E., "Amodel for Human Resource Valuation A Stochastic Process with Service Rewards",

- The Accounting Review, April, 1971.
- "Towards a Theory of Human Resource Value in Fermal Organizations", The Accounting Review, October, 1972.
- "Human Resource Accounting", Dickension Publishing Com., Encino, California and Belmont, 1973.
- 7) Foley, Kenneth, "Accounting for Human Resources", Management Accounting, Semptember, 1977.
- 8) Glautier, M.W.E. & Underdown, B., "Accounting in a Changing Environment, From BookKeeping to Decision Theory", Pitman Publishing Ltd., London, 1974.
- "Accounting Theory and Practice", Pitman Publishing Ltd. London, 1976.
- 9) Glautier, M . W . E . ., "Human Resource Accounting A Critique of Research Objectives for The Development of Human Resource Accounting Models ", Journal of Business Finance and Accounting Summer, 1976.

- 10) Giles, W.J.& Robinson, D., "Human Asset Accounting", Institute of Personnel Management & Institute of Cost and Management Accountants, London, 1972.
- 11) Hagen, Everett E., "The Economics of Development", Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1968.
- 12) Hendricks, James A., "The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions : An Empirical Study", The Accounting Review, Vol. LI No.2, April, 1976.
- 13) Kamarck, Andrew M., "Capital and Investment", Finance and Development, I.M.F., June, 1971.
- 14) Likert, R. & Bowers, D.G., "Organizational Theory and human resource accounting", The American Psychologist, September, 1968.
- 15) Likert, R., "The Human Organization : Its Management and Value", McGraw-Hill, New York, 1967.

- 16) Lev, Baruch and Schwartz, Aba, "on the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements", The Accounting Review, January, 1971.
- 17) Marshall, A., "Principles of Economics", MacMillan, London, 8th.ed., 1964.