

دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية

"دراسة ميدانية على الشركة العامة للصناعات

الكهربائية في العراق"

رغد هاشم جاسم

الملخص

تساهم المحاسبة عن الموارد البشرية في زيادة فاعلية وكفاءة الموارد البشرية العاملة بالمنظمة، بما يؤدي الى تحقيق انتاج عالي الجودة قليل التكلفة، حيث ان الموارد البشرية تعد من اهم العناصر التي تساهم بتحقيق اهداف المنظمة من خلال استخدامها الموارد المادية بصورة كفاء، بالشكل الذي يؤدي الى تخفيض الفاقد في الموارد المادية، مما ينتج عنه تخفيض بالتكاليف التي تتكبدها المنظمة. تعتبر دراسة نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية من المواضيع المهمة لكونها تساهم في التعرف على افضل النماذج المناسبة في التطبيق. حيث يوجد العديد من النماذج الخاصة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية منها نماذج القياس المحاسبي المبنية على التكلفة ونماذج القياس المحاسبي المبنية على القيمة ولكل نموذج مزايا وعيوب، وهنا ياتي دور المحاسب في اختيار النموذج الذي يراه مناسب. وكل ذلك يعمل على تحقيق التنمية.

Abstract

Human resources accounting is contribute to increasing the effectiveness and efficiency of the human resources in organization , leading to the achievement of producing high-quality with low-cost , as the human resources is one of the most important elements that contribute to achieving the goals of the organization through the use of material resources in an efficient That leads to a reduction losses in material resources ,as result is reduction of the costs , that incurred by the organization.

Studying of accounting measurement models for human resources is one of important topics that contribute to the recognition of being the best models in the appropriate application. Where there are many forms of accounting in relation to human resources , including accounting measurement models based on cost and accounting measurement models based on the value. And each model have advantages and disadvantages, where it comes the role of the accountant in the choosing the suitable form. . All of this leads to achieve the development.

المقدمة

يعتبر المورد البشري من أهم الموارد التي تساهم في تحقيق أي تقدم أو تطور في العملية الإنتاجية, حيث انه يساهم من خلال المعرفة التي لديه وخبرته وقدراته بتحقيق إنتاج عالي الجودة قليل التكلفة. كما تعتبر التكاليف الخاصة بالحصول عليه وتدريبه وتنميته من التكاليف الاستثمارية, أي أن المنظمة قد تحصل في مقابل هذه التكاليف على خدمات ومنافع مستقبلية, إلا أن المحاسبة التقليدية تنظر إلى هذه التكاليف على أنها نفقات جارية تحمل على حساب الأرباح والخسائر, على الرغم من أنها تعتبر إنفاق استثماري. لذلك من الضروري تطبيق مفهوم محاسبة الموارد البشرية, التي تعد مجال من مجالات المحاسبة الإدارية, حيث تهتم بقياس قيمة وتكاليف الأصول الأكثر قيمة بالمنظمة إلا وهي الموارد البشرية, وتزويد الإدارة بمعلومات عنها, بهدف مساعدتها في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار واستبعاد أو تدريب وتنمية وتقويم أداء وتحفيز الموارد البشرية العاملة بالمنظمة. وهناك العديد من نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية, حيث زانه في الغالب يتم الاستناد على نوعين من النماذج هما نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية المبنية على التكلفة, ونماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية المبنية على القيمة.

كما تساهم محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف, وحصول افراد المجتمع على منتجات تتميز بالجودة العالية والسعر المناسب. وكل ذلك يؤدي الى تحقيق التنمية في المجتمع.

مشكلة البحث

أن اغلب الوحدات الاقتصادية لا تعطي الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية التي تعمل فيها, على الرغم من المزايا التي يحققها القياس المحاسبي للموارد البشرية, مثل التخطيط السليم والمساعدة على اتخاذ القرارات فيما يخص الموارد البشرية. كما أن عدم الاهتمام بالموارد البشرية وما تتطلبه من تكاليف خاصة بالتدريب والتأهيل والتطوير وتقويم الأداء والتحفيز بشكل مستمر, يؤدي إلى ارتفاع بتكلفة الإنتاج. فنتيجة لما يشهده العالم من تقدم تكنولوجي وتقني, وظهور اختراعات واكتشافات تكنولوجية وتقنية بصورة مستمرة وخلال فترات متقاربة, الأمر الذي يتطلب وجود عمالة أو موارد بشرية على مستوى عالي من التعليم والتدريب والخبرة في مجال التخصص, وان يتم تدريب هذه الموارد وتطويرها, والتركيز على تعريف الموارد البشرية بأحدث الاكتشافات والاختراعات, كما من الضروري أن يتم تقويم أداء وتحفيز الموارد البشرية بصورة مستمرة, الأمر الذي يؤدي إلى ظهور تكاليف لهذه الموارد يجب أن يتم قياسها. حيث تعتبر التكاليف الخاصة بالحصول على الموارد البشرية وتعليمها من التكاليف الاستثمارية التي ينتج عنها إيرادات مستقبلية, غير ان المحاسبة التقليدية تنظر الى هذه التكاليف على انها تكاليف جارية وتحمل على حساب الارباح والخسائر. بما يعطي معلومات خاطئة لاصحاب القرار داخل المنظمة وخارجها. حيث يمكن إبراز هذه المشكلة من خلال:-

- ١- قصور الاهتمام بالبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية التي تعمل في المنظمات, بالشكل الذي ينتج عنه انخفاض الجودة الخاصة بالمنتجات التي تقدمها هذه الموارد مع ارتفاع تكاليفها في الوقت نفسه.
- ٢- عدم الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وما تتطلبه من تكاليف يؤدي الى زيادة تكلفة الانتاج.
- ٣- عدم النظر الى الموارد البشرية كونها اصول بشرية تحقق مكاسب مستقبلية يؤدي الى اعطاء معلومات خاطئة الى اصحاب القرار داخل المنظمة وخارجها.

اهمية البحث

تبرز أهمية البحث في انه يقوم بتوضيح الدور الذي تقوم به المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض تكاليف الانتاج وتحقيق التنمية, حيث أن نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية تقوم بقياس تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتعليمها, حيث تعتبر التكاليف التي تتطلبها هذه النماذج تكاليف استثمارية تحقق مكاسب مستقبلية.

كما تبرز أهمية البحث في الجانب الميداني من خلال القيام بإجراء الدراسة الميدانية على واحدة من الشركات الصناعية في العراق (الشركة العامة للصناعات الكهربائية) التي تعاني اليوم من ارتفاع بتكاليف إنتاجها وما يصاحب هذا الارتفاع من تكبد الشركة لخسائر هائلة, أدى إلى اتخاذ قرار من قبل الشركة بتخفيض عدد الموارد البشرية العاملة فيها, من اجل تخفيض من تكلفة الإنتاج وبالتالي تخفيض الخسائر, دون إدراك الأثر الذي سيخلفه هذا التخفيض من خسارة الشركة لخبرات وكفاءات متميزة ستكلف الشركة الكثير في سبيل استقطابها مستقبلاً.

اهداف البحث

يهدف البحث الى :-

١- بيان دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية.

٢- بيان دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تحقيق التنمية.

فروض البحث: في ضوء مشكلة البحث واهدافه تتمثل الفروض بما يلي:

١- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول اهمية اختيار

الموارد البشرية ذات الكفاءة بالعمل من اجل تحقيق تخفيض في تكاليف الانتاج.

٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول دور المحاسبة

عن الموارد البشرية في تخفيض تكاليف الانتاج, وتحقيق التنمية.

منهج البحث: اعتمدت الباحثة على استخدام منهجين في محاولة تحقيق أهداف

البحث:-

* المنهج الاستقرائي

وذلك من خلال دراسة وتقييم ما ورد في أدبيات المحاسبة من كتب ودوريات

ورسائل علمية والبحوث العربية والأجنبية , فضلاً عن الشبكة الدولية للمعلومات

"الانترنت", وكلّ المراجع المرتبطة بموضوع الدراسة سواء بطريقة مباشرة أو غير

مباشرة, بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظري للبحث, ثم

العرض الوصفي والتحليلي والانتقادي سعياً للتوصل إلى استنتاجات عامة.

* المنهج الاستنباطي

حيث قامت الباحثة بعمل دراسة ميدانية لاستنباط دور المحاسبة عن الموارد

البشرية في تخفيض تكاليف الإنتاج. حيث تم في الجانب الميداني جمع البيانات عن

طريق القيام بالزيارات الميدانية والاعتماد على السجلات, والمقابلات الشخصية مع

رؤساء الأقسام والموظفين في الشركة موضع البحث, فضلاً عن توزيع استمارة

استبيان لمعرفة آراء بعض العاملين, كما سيتم تحليل نتائج الاستبيان عن طريق استعمال بعض الوسائل الإحصائية الآتية: النسب المئوية, الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري, كما سيتم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي Excel.

خطة البحث

من أجل تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى ما يلي:

القسم الاول :- الدراسات السابقة في مجال البحث.

القسم الثاني:- التأصيل العلمي للمحاسبة عن الموارد البشرية ونماذج قياسها.

القسم الثالث:- الدراسة الميدانية.

القسم الاول:- الدراسات السابقة في مجال البحث

تمهيد

ان دراسة محاسبة الموارد البشرية يعتبر من المواضيع المهمة, حيث تقوم محاسبة الموارد البشرية بقياس القيمة المادية والمعنوية للموارد البشرية داخل المنظمات, كما انها تقوم بقياس تكاليف الموارد البشرية العاملة بالمنظمة, ولأجراء عملية القياس لا بد ان تعتمد على احد النماذج الخاصة بالقياس المحاسبي لتكاليف وقيمة الموارد البشرية. والهدف من هذا القسم هو استعراض للدراسات السابقة العربية والاجنية في مجال البحث. وستتناول الباحثة في هذا المبحث ما يلي:-

اولا : الدراسات السابقة العربية

ثانيا: الدراسات السابقة الاجنبية

ثالثا: اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (الفجوة البحثية).

اولا: الدراسات السابقة العربية

١-دراسة علي فاضل جابر, ٢٠٠٧ : تناولت الدراسة تصميم نظام للمعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية بالشكل الذي يساعد في قياس قيمة الموارد البشرية بصورة مالية والمساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على المستوى القومي.

وتوصلت الدراسة الى إن الحاجة لنظام معلومات محاسبة الموارد البشريه في الوحدات الاقتصادية تزداد كلما كان هناك كماً كبيراً من العمليات الاقتصادية التي تتطلب مهارات عالية من التدريب والكفاءة.

٢-دراسة د. ثائر صبري الغبان / م.م سناء احمد ياسين ٢٠٠٧: قدمت الدراسة نموذجاً مقترحاً للكشوفات التحليلية الملحقة داخل التقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية. وتوصلت الدراسة الى امكانية الابقاء على القوائم المالية الاساسية المعدة وفقا للنماذج التي الزم النظام المحاسبي الموحد الوحدات الاقتصادية العراقية باتباعها, مع تطوير الكشوفات التحليلية الملحقة في ضوء النموذج المقترح في الدراسة, بما يؤدي الى اعداد تقارير مالية تفصح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

٣- دراسة د. صلاح الدين خضر محمد, ٢٠٠٨ : تناولت الدراسة موضوع نظم محاسبة الموارد البشرية القومية, وأشارت إلى انه هناك قصور واضح في نظم المحاسبة القومية يرجع إلى إغفال المحاسبة القومية لمجهود وإنفاق المجتمع على تكوين القوى العاملة في المجتمع. وتوصلت الدراسة الى أهمية الاستعانة بالاتجاهات الحديثة في علوم المحاسبة والاقتصاد والإحصاء بغرض تدعيم وتطوير نظم المحاسبة القومية، والانتفاع بمجموعة الحسابات القومية في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

٤- دراسة خضير مجيد علاوي ٢٠١٢ : تناولت الدراسة بيان تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية والتي عالجت الموارد البشرية على أنها اصول يجب الافصاح عن تكاليفها في قائمة المركز المالي اضافة الى استنفادها. وتوصلت الدراسة الى رسملت الموارد البشرية يتطلب الافصاح عنها في القوائم المالية حيث يستلزم ادراجها كموجودات في قائمة المركز المالي وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة براس المال المستثمر.

٥- دراسة انتصار محمد جواد / ايمان سعيد عيدي (٢٠١٢) : تناولت الدراسة أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها أصلا من اصول الشركة وان تحديدها وقياسها له تأثير كبير على نتائج اعمال الشركات ومركزها المالي. وتوصلت الدراسة الى ان المورد البشري في الشركات النفطية يعد عنصرا مهما في الانتاج والعناصر المادية عوامل مساعدة يحركها العنصر البشري, وان ادراج فقرة الاستثمارات في الموارد البشرية في الميزانية العمومية يعزز من قيمة الشركة ومركزها المالي.

ثانيا: الدراسات السابقة الاجنبية

١- دراسة (Vatasoiu Cristian Ionel et.al. (2010) : تناولت الدراسة اهمية الموارد البشرية , وان نجاح او فشل المنظمة يعتمد على اداء ومؤهلات الموارد البشرية العاملة لديها. وتوصلت الدراسة الى تجاهل النظام المحاسبي الحالي لاهمية قيمة الموارد البشرية, ولا يوجد لدى المدراء المعلومات الكافية عن كفاءة وفعالية الاستثمار في المورد البشري.

٢- دراسة (Maria L. Bullen & Kel- Ann Eyler(2010) : تناولت الدراسة محاسبة الموارد البشرية بكونها تشمل النفقات المرتبطة بالموارد البشرية كونها

أصول يتوقع الحصول منها على إيرادات مستقبلية. وتوصلت الدراسة الى ان الدراسات والابحاث في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية, والاستثمار في هذه الموارد بالشكل الذي يشكل ميزة تنافسية للمنظمة.

٣- دراسة (2011) Adam Steen, Denice Welch, Darcy McCormack
تناولت الدراسة دراسة التصورات المختلفة التي ساهمت في وجهات النظر المحاسبية السائدة عن القياس والإبلاغ عن الموارد البشرية. وتوصلت الدراسة الى عدم وجود ادراك للتقدم الذي تحرزه الموارد البشرية والمحاسبة عنها. لذلك من الضروري تقديم اقتراحات بشأن تقييم الموارد البشرية العاملة في المنظمات, وتقديم تقارير عنها للاطراف الداخلية والخارجية من اجل مساعدتها على اتخاذ القرارات الملائمة.

٤- دراسة (2012) Vathsala Wickramasinghe & Nayan Fonseka :
تناولت الدراسة موضوع قياس الموارد البشرية, حيث ان الغرض من هذه الدراسة هو استكشاف ومقارنة الممارسات الحالية للقياس والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية. وتوصلت الدراسة الى انه توجد فروق قطاعية في الإبلاغ عن بعض مؤشرات الموارد البشرية .

٥- دراسة (2013) Jacob Cherian & Sherine Farouq : تناولت
الدراسة عرض للمحاسبة عن الموارد البشرية واداءها التنظيمي, و اشارت الى ان الموارد البشرية هي الأصول الاكثر اهمية بالمنظمة. ومع ذلك, ليس هناك تنظيم قانوني للمحاسبة عن الموارد البشرية في أي من التقارير السنوية للمنظمة. وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبة عن الموارد البشرية , تواجه العديد من التحديات من قبل المنظمات أثناء تنفيذها.

ثالثاً: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (الفجوة البحثية)

تتمثل أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة في بيان مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية والقياس المحاسبي لها، واستعرضت بعض الدراسات السابقة بعض نماذج القياس الحاسبي لتكاليف وقيمة الموارد البشرية، وهذا ما سوف تتناوله الدراسة الحالية. كما تم التطرق في بعض الدراسات السابقة الى ضرورة معاملة التكاليف المترتبة على الموارد البشرية على انها تكاليف استثمارية وليست تكاليف ايرادية، كون هذه التكاليف يترتب عليها ايرادات مستقبلية وهذا ما سيتم التركيز عليه في الدراسة الحالية.

اما عن اوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة فنلاحظ بانه تناولت اغلب الدراسات السابقة محاسبة الموارد البشرية في القطاعات الخدمية مثل التعليم وتكنولوجيا المعلومات او المحاسبة على المستوى القومي ونظم الهجرة، الا ان الدراسة الحالية سوف تركز على محاسبة الموارد البشرية في القطاعات الصناعية، والدور الذي تقوم به في تخفيض تكلفة الانتاج. حيث سيتم التركيز على التكاليف المترتبة على الموارد البشرية على انها تعتبر تكاليف استثمارية يترتب عليها ايرادات مستقبلية.

**القسم الثاني:- التأصيل العلمي للمحاسبة عن الموارد البشرية ونماذج قياسها.
تمهيد:**

تهتم محاسبة الموارد البشرية بقياس قيمة وتكاليف الأصول الأكثر قيمة بالمنظمة إلا وهي الموارد البشرية، وتزويد الإدارة بمعلومات عنها، بهدف مساعدتها في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية العاملة بالمنظمة. وهناك العديد من نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، حيث انه في الغالب يتم الاستناد على نوعين من النماذج

هما نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية المبنية على التكلفة, ونماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية المبنية على القيمة. وسوف نتناول مايلي:
اولا: الاطار المفاهيمي لماهية المحاسبة عن الموارد البشرية.
ثانيا: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

ثالثا: مساهمة المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف.

رابعا: دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تحقيق التنمية.

اولا: الاطار المفاهيمي لماهية المحاسبة عن الموارد البشرية.

١- التعريف بالمحاسبة عن الموارد البشرية : عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيلها كمعلومات إلى الأطراف المستفيدة". Jacob& (Sherine, 2013: p74)

٢- فروض المحاسبة عن الموارد البشرية: تستند محاسبة الموارد البشرية على

مجموعة من الفروض كما يلي:- (بن عمارة / مسعود , ٢٠٠٤: ص ١٣٣)

أ- الفرض الأول : يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المنظمة.

ب- الفرض الثاني : تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة.

ت- الفرض الثالث: تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة.

ث- الفرض الرابع: أن الحصول على الموارد البشرية يمثل تكلفة على المنظمة.

ج- الفرض الخامس : أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من أصول المنظمة طالما توفرت الشروط اللازمة لذلك.

٣- اهداف محاسبة الموارد البشرية : يمكن ادراج الاهداف التالية لمحاسبة الموارد

البشرية :- (Kulshreshtha,2005,p:1,2)

- أ- تحديد عناصر الموارد البشرية وقياسها, وتحديد تكاليفها الايرادية والرأسمالية.
 ب- إدراج قيمة وتكاليف الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي في المنظمة.
 ت- توفر المعلومات الدقيقة والملائمة عن الموارد البشرية لمتخذي القرارات.
 ٤- مزايا محاسبة الموارد البشرية يمكن ادراج مزايا محاسبة الموارد البشرية كما يلي:- (انتصار عبيد, ٢٠١٢, ص ٢٧٢, ٢٧٣)

- أ- مساعدة الادارة والاطراف الخارجية في اتخاذ القرارات.
 ب- توفر للادارة معلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتميئتها.
 ت- المساعدة في اعداد الموازنات التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية.

ث- تساعد على استخدام الموارد البشرية بكفاءة وفاعلية.

- ج- اعداد البرنامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الافراد.
 ح- تحديد العائد الذي تحصل عليه المنظمة من راس المال البشري.
 خ- مساعدة الادارة في توزيع الافراد على الوظائف المختلفة.

ثانياً: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية: هناك ثلاثة أنواع من النماذج التي تعتمد على محاسبة الموارد البشرية هي: - (Michael Armstrong , 2011. P: 356.)

- نماذج التكلفة, التي تهتم بكل من التكلفة التاريخية, وتكلفة الحيازة واستبدال أو تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية.
- نماذج قيمة الموارد البشرية التي تقوم بدمج السلوك الغير النقدي مع نماذج القيمة الاقتصادية النقدية.
- نماذج نقدية تقوم بحساب وتقدير الخصومات للإيرادات المستقبلية.

وقد اتفق اغلب الكتاب على أن هناك نموذجين لقياس الموارد البشرية الأول مبني على التكلفة والثاني مبني على القيمة. (Pravin Durai, 2010, pp: 605)
لذلك سيتم التركيز على دراسة هذين النموذجين.
أ- نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية المبنية على التكلفة.
هناك العديد من النماذج منها:-

نموذج التكلفة التاريخية: تعرف التكلفة التاريخية على انها لتضحيات التي بذلتها المنظمة في سبيل الحصول على الأصل وفي زمن أو وقت الحصول عليه, وفي المكان المخصص للاستفادة من ذلك الأصل. وتتلخص خطوات طريقة التكلفة التاريخية في قياس الموارد البشرية بالاتي:- (منال حسين السلطاني, ١٩٩٣: ص ٤٦)

- تسجيل الاستثمارات في الموارد البشرية خلال عملية رسملة.
 - تسجيل التناقص الذي يحصل في الفقرات التي تمت رسملتها المتمثل بقسط الإطفاء, وذلك بعد أن يتم اختيار أساس مناسب للإطفاء.
 - تسجيل الخسائر الناجمة عن تقادم الاستثمارات في مهارات معينة .
 - توصيل هذه المعلومات إلى الجهات المهتمة حول وضع الموارد البشرية في المنظمة عن طريق التقارير المالية.
- ١- نموذج التكلفة الاستبدالية: هي تقدير لتكاليف استبدال الموارد البشرية الموجودة بالمنظمة, حيث تشمل على تكاليف استقطاب واختيار وتعيين ووضع وتطوير العاملين الجدد حتى وصولهم إلى مستوى اختصاص العاملين الحاليين.
(Eric G. Flamholtz, 1999, P: 61) - تشمل على:- (Belkaoui, 2004, P: 283)

أ- تكلفة الإحلال الوظيفي للموارد البشرية: هي التضحية التي تتحملها المنظمة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم, بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.

ب- تكلفة الإحلال الشخصي للموارد البشرية:- وهي التضحية التي تتحملها المنظمة اليوم في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادر على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.

٢- نموذج تكلفة الفرصة البديلة: "قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي" وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المنظمة إلى مجموعتين:- (خضير علاوي, ٢٠١٢, ص ٧٢)

أ- فئة العاملين غير الماهرين أو العاديين والذين يسهل إحلالهم بأخرين, ويتم تقسيمهم على أساس نفقات الاستدعاء.

ب- فئة العاملين الماهرين وهي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصولا بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم. يتم تشجيع كل مديري مراكز الاستثمار في المنظمة للدخول في مزايده على العاملين النادرين الذين يحتاجونهم, وعلى المدير الذي ينجح في الحصول على الخدمات اللازمة له من المزايدة أن يضمن أساس الاستثمار والسعر التزايدي للفرد, والفائدة التي سيحصل عليها المتزايد الفائز هي زيادة الأرباح التي يمكنه تحقيقها نتيجة لخدمات العمالة النادرة. (إريك فلامهولز, ١٩٩٢: ص ٢٩٣, ٢٩٤)

٣- نموذج التكلفة المعيارية: استنادا لهذه الطريقة فان التكاليف المعيارية للتدريب الوظيفي والنمو المهني لكل درجة أو فئة من العاملين ستكون ثابتة ويتم مقارنتها مع التكلفة الفعلية بعد التوظيف, والفرق يتم تحميله على حساب الأرباح والخسائر. (Mohar Singh, 2009, PP, 441) ويساعد النموذج الإدارة في اغراض

التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. كما انه أسلوب يخدم الموازنات التخطيطية , فالوقوف على سبب الانحرافات ومعالجتها هو جعل التكلفة توافق ما مخطط لها، ومن ثمة سيؤدي ذلك إلى خفض التكاليف. (د. صالح الشعباني, ٢٠١٠, ص ١٤)

ب- نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة

١: نموذج الشهرة غير المشتراة : وقد سمي هذا الأنموذج فضلاً عن أعلاه بأنموذج الشهرة المكتسبة، أنموذج الشهرة المستترة، وأن هذا الأنموذج مقترح من قبل الدكتور Roger H. Hermanson في سنة ١٩٦٤، إذ يبنى هذا الأنموذج لتقييم الموارد البشرية برسمة الإيرادات غير العادية التي تزيد عن الإيرادات العادية، لأن هذه الإيرادات غير العادية جاءت نتيجة لجهود الموارد البشرية، وبذلك تقيم على أساسها الموارد البشرية، وان الإيرادات غير العادية تعد دليلاً واضحاً على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي والتي هي (الموارد البشرية)، بمعنى آخر أن النموذج توصل إلى أن الأصول البشرية هي مصدر التفاضل في معدل الإيرادات، وبذلك يتم قياس قيمتها على أساس تلك الإيرادات التفاضلية. (عزراء الفرطوسي, ٢٠١٠: ص ٥٦)

٢: نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية : ويسمى أيضاً أنموذج التعويضات ل Lev and Schwartz وبأنموذج المكافأة , يبنى نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية على المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري , حيث يعرف هذا النموذج في الواقع القيمة الاقتصادية المتوقعة للأفراد بالمنظمة , بقيمة إيراداتهم المستقبلية , خلال العمر الخدمي الفعال المتبقي لديهم. (Pawan & Jyotsna, 2009, p:

236)

٣: نموذج القيمة الحالية لرأس المال البشري : قام Morse باقتراح أسلوب آخر لقياس قيمة الموارد البشرية يقوم على تحديد القيمة المتوقعة لرأس المال البشري

المرتبط بالمنظمة، (منال السلماي، ١٩٩٣: ص ٥٧) أي أن النموذج حاول تلافى المحددات على النماذج السابقة بربطها القيمة الاقتصادية للأصل البشري بقيمة الإيرادات المتوقعة منه، وعدم الأخذ بالاعتبار عاملاً مهماً من محددات هذه القيمة وهي النفقات المستقبلية للفرد والتي يتوقع أن تتحملها المنظمة مستقبلاً. (عذراء الفرطوسي، ٢٠١٠: ص ٦٤) وقد اعتمد في ذلك نموذج Lev & Schwartz وقام بتوسيع هذا النموذج ليشمل قياس متغيرين اثنين للوصول إلى هذه القيمة لرأس المال البشري وهما:

أ- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد أو الإيرادات المستقبلية المتوقعة منها."

ب- قياس إجمالي التكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية. والفرق بين هذين المتغيرين يمثل القيمة الحالية للموارد البشرية. (منال السلماي، ١٩٩٣: ص ٥٧، ٥٨)

٤: نموذج القيمة الاقتصادية: طور مفهوم القيمة الاقتصادية من قبل Brummet, flamholtz and pyle يتضمن التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وخصم تلك الإيرادات المستقبلية، وتوزيع هذا المبلغ نسبياً على كل الأصول ومنها الموارد البشرية، ويشابه هذا الاقتراح اقتراح Hermanson ولكنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في مساهمتها بالإيرادات وليس فقط في الإيرادات التي تتجاوز الإيرادات العادية إذ وجدت كأصول إنسانية. (د.رشا حمادة، ٢٠٠٢: ص ١٥٢)

وترى الباحثة أنه يمكن تقييم النماذج السابقة كما يلي:-

• نماذج القياس المحاسبي المبنية على التكلفة

١- نموذج التكلفة التاريخية: يعتبر من أفضل النماذج الملائمة في التطبيق لكونه يتسم بالسهولة والبساطة في القياس ولموضوعيته، كما أن جميع التكاليف

الرأسمالية التي تتطلبها عملية الحصول على الموارد البشرية وتدريبها وتطويرها وتنميتها تعد من ضمن تكاليف الوقاية التي تتطلب موارد بشرية على درجة عالية من المهارة قادرين على إنتاج منتجات عالية الجودة قليلة التكلفة, وكل هذا لا يتم إلا من خلال الاختيار السليم للموارد البشرية وتهيئتها وتدريبها بصورة مستمرة, بما يؤدي إلى تخفيض نسبة العيوب في الإنتاج, وبالنتيجة تخفيض تكاليف الجودة الرديئة (الفشل الداخلي والخارجي) وبالتالي تخفيض من تكلفة الإنتاج, مع الحصول على منتجات عالية الجودة, قادرة على المنافسة في السوق.

٢- نموذج التكلفة الاستبدالية: يعتبر من النماذج الصعبة التطبيق في الواقع العملي لعدم مسايرته للمبادئ والفروض المتعارف عليها, كما أن هناك موارد بشرية ذات قدرات منفردة ومتميزة ولها خبرة في مجال العمل يصعب إحلالها بأي موارد أخرى كونها تمثل موارد نادرة يصعب الحصول عليها, كما أن هذا النموذج يعتمد على قدر كبير من التقدير لذلك فان النتائج التي يتم الحصول عليها من هذا النموذج قد تكون نتائج خاطئة في اغلب الأحيان.

٣- نموذج تكلفة الفرصة البديلة: يعتبر من النماذج الغير موضوعية لاعتماده على التقدير الشخصي في تقدير قيمة الموارد البشرية, كما انه يركز على الموارد البشرية ذات المهارات النادرة فقط, ويتجاهل الموارد البشرية ذات المهارات العادية التي تمثل أغلبية العاملين والتي تتطلب المزيد من الاهتمام والتدريب لزيادة كفاءتهم, لذلك فهو يعتبر نموذج غير موضوعي.

٤- نموذج التكلفة المعيارية: على الرغم من المزايا التي يقدمها النموذج في المساعدة في اعداد الموازنة التخطيطية, الا انه لا يناسب بيئة التصنيع الحديثة المعتدة على التكنولوجيا.

• نماذج القياس المحاسبي المبنية على القيمة

١- نموذج الشهرة الغير مشتراة: ان مايميز النموذج هو التركيز على أهمية الموارد البشرية والدور الذي تقوم فيه في تحقيق الأرباح غير العادية, إلا هذا النموذج يتجاهل إيرادات الأصول الأخرى للمنظمة بخلاف الأصول البشرية, حيث أن الإيرادات الغير عادية لا تأتي فقط من جهود الأصول البشرية, وإنما تأتي بالإضافة إلى هذه الجهود نتيجة لاستعمال معدات متطورة على سبيل المثال ساهمت بإنتاج إيرادات غير عادية. لذلك يجب التركيز على الدور الذي تقوم به الموارد البشرية ذات الكفاءة بالتضافر مع الموارد الأخرى بالمنظمة في تحقيق هذه الأرباح أو المكاسب غير العادية.

٢- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية: هذا النموذج يقوم بتزويد بمعلومات عن قيمة رأس المال البشري بما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية العاملة لديها. إلا انه يتجاهل الصفات المتأصلة بالشخص, ومميزاته ومهاراته.

٣- نموذج القيمة الحالية لرأس المال البشري: هذا النموذج يقوم بالتنبؤ بالخدمات المتوقعة من الأفراد وتكاليفهم المستقبلية, إلا انه أسلوب يتسم بالتعقيد وصعوبة إتباعه.

٤- نموذج القيمة الاقتصادية: هذا النموذج يعطي أهمية للموارد البشرية كونهم من اهم الموارد في المنظمة, ويساهمون من خلال المعرفة التي لديهم وخبرتهم في تقديم خدمات مستقبلية للمنظمة. إلا ان هذا النموذج يتجاهل امكانية تطوير وتنمية كفاءة الفرد مع الزمن, كذلك يتجاهل اعتبارات السن والاقدمية والمهارة التي قد يكون لها وزن كبير على قيمة الفرد.

ومن خلال العرض السابق لنماذج القياس المحاسبي لتكاليف وقيمة الموارد البشرية ترى الباحثة بان أفضل نموذج لقياس الموارد البشرية التي ستعتمد عليه في الجانب الميداني هو نموذج التكلفة التاريخية باعتبار انه يتسم بالموضوعية وسهولة القياس كونه يستند على ارقام حقيقية وليست تقديرية، ويتماشى من الأسس والأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى الرغم من الصعوبات التي تواجه نموذج التكلفة التاريخية إلا أن مميزاته تغطي على عيوبه. كما تعتبر تكاليف الحصول على الموارد البشرية وتعليمها وتدريبها من التكاليف الاستثمارية التي يتم استنفادها على عدد سنين العمر الإنتاجي المتوقع.

ثالثاً: مساهمة المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف

حسب نموذج التكلفة التاريخية للمحاسبة عن الموارد البشرية يتم تقسيم التكاليف الى قسمين (تكاليف الحصول على الموارد البشرية، وتكاليف تعليمها) ويمكن ايضاح الدور الذي تساهم فيه محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف كما يلي:-

١- مساهمة تكاليف الحصول على الموارد البشرية في تخفيض التكاليف : تتمثل تكاليف الحصول على الموارد البشرية بتكاليف المترتبة على استقطاب واختيار الموارد البشرية التي تتميز بالكفاءة في اداء اعمالها، حيث انها تمثل التضحية التي يجب ان تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً. تتكون من تكاليف استقطاب (اقتناء) الموارد البشرية، وتكاليف اختيار الموارد البشرية. (خضير مجيد علاوي، ٢٠١٢: ص ٧١) حيث تتجلى اهمية الاستقطاب وتكاليفه بانه يساهم بتحقيق الاتي:- (د. عبد ناصر حافظ وآخرون، ٢٠١٢: ص ٢٣١)

أ- توفير اكبر قدر من المتقدمين الملائمين لملء الوظائف الشاغرة وبأقل التكاليف.

ب- الاسهام في زيادة فاعلية عملية الاختيار من خلال التركيز على جذب واستقطاب

الافراد الملائمين للوظائف ، وبالتالي تقليل عدد الافراد الغير ملائمين للوظائف