

واقع وآفاق محاسبة الموارد البشرية

The reality and prospects of human resources accounting

أ.د. سامي محمد دينوري*

د. علاق فاطمة

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي – الجزائر

جامعة مولود معمري- تيزي وزو – الجزائر

md.salami@yahoo.fr

fatmaalgeria@gmail.com

تاريخ النشر: 2024/12/15

تاريخ القبول للنشر: 2024/12/12

تاريخ الاستلام: 2024/12/11

ملخص:

الموارد البشرية هي أصول هامة للمؤسسة، ومع ذلك لا يوجد نظام قانوني للمحاسبة موارد البشرية في أي من التقارير السنوية للمؤسسة، والهدف الرئيسي من هذا الاستعراض هو دراسة فوائد ممارسات الموارد البشرية للشركة وآفاق تطبيقها بتسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهداف والأهمية الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية والتعبير عن أساليب القياس المختلفة من محاسبة الموارد البشرية، وتسعى الورقة أيضا إلى مناقشة التسجيل المحاسبي للوصول لبيانات مالية موثوقة، والحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات في دراسة تكشف أيضا تحديات تواجهها المؤسسة خلال تنفيذ محاسبة الموارد البشرية والشرط الذي يجب أن يكون موجودا قبل اعتماد المحاسبة الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة.

وأوصى الباحثان بضرورة تطوير نظام للمحاسبة المتعلقة بالموارد البشرية يكون مقبولا للمحاسبين والمهنيين والمديرين وغيرهم، وينبغي إخراج الموارد البشرية من الأرباح والخسائر وإظهارها في قائمة المركز المالي بتقييم الموارد البشرية كأصول.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، قياس الأداء، التسجيل المحاسبي.

تصنيفات JEL: M5, M41, M12.

Abstract:

Human resources are important assets of the foundation, however there is no legal system of human resources accounting in any of the annual reports of the foundation, the main objective of this review is to study the benefits of the company's human resource practices and the prospects of their application, by highlighting human resources accounting in terms of The concept, objectives and importance of human resources accounting, and the expression of different measurement methods of human resources accounting, the paper also seeks to discuss accounting for access to reliable financial data, and the need for human resources accounting in institutions in a study also reveals Challenges faced by the foundation during the implementation of human resources accounting and the requirement that must exist prior to the adoption of human resources accounting in the organization.

the researchers recommended the need to develop a system of human resources accounting acceptable to accountants, professionals, managers and others, human resources should be removed from the profits and losses and shown on the financial position list by assessing human resources as assets.

Keywords: human resources accounting, performance measurement, accounting registration.

Jel Classification Codes: M12, M41, M5.

* المؤلف المراسل.

تنفق الشركات التجارية الآن مبالغ طائلة من المال ولا تدخر جهدا في الاختيار والتدريب وإعادة التدريب وتطوير مديريها لتجهيزها بشكل كاف لتلبية المهام الصعبة المتزايدة للأعمال الحديثة وتوفير الوقت اللازم للموظفين لاكتساب المهارة والخبرة والحكم في العديد من المجالات الحيوية بجعل قوة الدماغ الحرجة مورد في اقتصادنا. التحليل المالي يؤكد على جودة إدارة الأعمال أكثر من أي عامل آخر في تقييم التنوع وبأخذ المقترحات. كل هذه تنشأ من زيادة الاعتراف بأن الموارد البشرية هي أهم الأصول التجارية، ونذكر أن للإنسان قيمة في المؤسسات التجارية والجامعات والمستشفيات وجميع المؤسسات الأخرى، ونحن نعلم أن قيمة الإنسان تستمد من قدرته على تقديم الخدمات التي لها قيمة اقتصادية مثل، واننا نعلم أنه يمكن تقدير قيمة الموارد البشرية، أو حفظها، أو استنزافها نتيجة للطريقة التي تدار بها الناس، ونسلم أيضا بأن الموارد البشرية باهظة التكلفة لاكتسابها وتطويرها، والمؤسسات تحتاج إلى تجهيز أنفسهم بالموارد البشرية من أجل أن تكون قادرة على البقاء في ممارسة نشاطاتها، ويمكن للمؤسسات التقدم وتحقيق أهدافها بدون تجاهل لأهمية الموارد البشرية التي هي من بين أهم عوامل نجاح المنظمة والتي لديها تأثير أساسي في صنع القرار.

وخلال عقد الماضي، كان هناك اهتمام متزايد بفكرة محاسبة الناس كموارد تنظيمية، وقد أدى هذا الاهتمام إلى نشوء مجال بحثي متعدد التخصصات يعرف باسم "محاسبة الموارد البشرية"، ويهدف الباحثان إلى لفت الانتباه لهذه المسألة الهامة وتوفير هذا النوع من المعلومات في صنع القرار بالرغم من عدم توفر مثل هذه المعلومات في التقارير المالية حتى الآن، من خلال طرح الإشكالية التالية: فيما تتمثل واقع وافاق تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم التطرق إلى المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرف إلى المحاور البحثية التالية في مجال محاسبة الموارد البشرية:

أولاً: معنى محاسبة الموارد البشرية.

ثانياً: قياس وتسجيل الموارد البشرية.

ثالثاً: تحديات وأفاق ممارسة محاسبة الموارد البشرية.

2. معنى محاسبة الموارد البشرية

1.2. مفهوم الموارد البشرية

لا يظهر مفهوم موحد لمحاسبة الموارد البشرية، وهناك بعض الافتراضات التي تكمن وراء ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية، والافتراض الأول هو أن المورد البشري قيم للشركات التي يمكن أن توفر الفوائد الآن أو في المستقبل. والثاني هو قيمة الموارد البشرية بين الشركات المختلفة اعتماداً على كيفية إدارة كل شركة. والثالث هو أن المعلومات المحاسبية للموارد البشرية المقدمة مفيدة في جوانب مختلفة.

يعرف المورد البشري بأنه مجموعة من الميزات، والتجارة في الحياة، والمعرفة، والإبداع، الابتكار، والطاقة التي يستثمرها الناس في عملهم (Weatherly, 2003, <http://www.shrm.org/research/quarterly/0301capital.pdf>). والمورد البشري هو الاستثمار في الرأس المال البشري من أجل زيادة كفاءتها وتوفير الاستثمار للاستخدام في المستقبل (Burund and Tumolo, 2004).

وتعرفها لجنة المحاسبة الأمريكية سنة 1973 بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية إبلاغ هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية"، وتعرف محاسبة الموارد البشرية كقياس والإبلاغ عن تكلفة وقيمة الناس كمورد التنظيمية ويعتبر الموظفون أكثر من أي أصول ملموسة أخرى بسبب المعارف والقدرات الفكرية، (Roslender, 2004, 2) ومن خلال تنفيذ

محاسبة الموارد البشرية ستكون هناك معلومات عن الموارد البشرية الدقيقة وذات الصلة، ويمكن تقديم معلومات كمية ونوعية (Alafi and Suranta, juni 2018, 64).

وبشكل عام، فإن حسابات الموارد البشرية تقيس وتسجل وتعكس قيم الموارد البشرية في الوقت المناسب بطريقة تنظيمية في الوثائق المحاسبية. هذا التعريف يشرح الجوانب الهامة لمحاسبة الموارد البشرية على النحو التالي:

- تقييم الموارد البشرية.
 - التعبير عن القيم في الوثائق المحاسبية.
 - الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية للمؤسسات.
- ويمكن اظهار وظائف محاسبة الموارد البشرية ومن خلال الجدول التالي:

الجدول 01: وظائف محاسبة الموارد البشرية

الوظائف الخارجية	الوظائف الداخلية	الرقم
التغلب على الصعوبات في توفير معلومات كافية للمستثمرين في التقارير المالية	الاحتفاظ بالموظفين المؤهلين ومكافأهم	1
نبذه عن الشركة وتعزيز صورتها.	تنمية وتطوير الموارد البشرية.	2
العلامات التجارية بين الموظفين في المستقبل.	صياغة واكتساب السياسات الانمائية.	3
توزيع المسؤولية الاجتماعية بين المجتمع والقطاع الخاص.	التركيز على الموظفين كأصول	4
	معالجه المشاكل الناشئة عن تقييم الأصول غير الملموسة.	5

Source: Alafi S.Faiz and Suranta Sri(Juni 2018), Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dan Kinerja Keuangan Perusahaan, Jurnal AkuntansiK, Fakultas Ekonomi, univesitas sarjanawiyata Tamansiswa, Vol 6, No 1,p65

2.2. نطاق محاسبة الموارد البشرية

ويتضح ذلك من خلال النقطتين التاليتين: (Desma, September 2016,229)

1.2.2. محاسبة تكاليف الموارد البشرية

محاسبه تكاليف الموارد البشرية هي قياس التكاليف والإبلاغ عنها نتيجة للبحث والتطوير والاستبدال والعمل كمورد المؤسسة، وهناك نوعان من التكاليف المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية:

- ❖ محاسبة التكاليف الشخصية: هي التكلفة المرتبطة بموظفي عملية التوظيف في البحث عن الموارد البشرية وتنميتها.
- ❖ محاسبة الأصول البشرية: هي التكاليف المرتبطة بمختلف الشركات البحث والتطوير على مستوى الموظفين المدرجين في القائمة الموارد البشرية للمؤسسة.

2.2.2. محاسبة قيمة الموارد البشرية

هو القياس المحاسبي مقابل القيمة الحالية للفوائد المتوقع الحصول عليها من الموارد البشرية.

3.2. الفوائد والأهداف المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية

المحاسبة الموارد البشرية لها دور هام في عملية صنع القرار وكذلك للنظر في الشركة الاستثمارية المسؤولة عن الموارد البشرية في المكاسب على المدى الطويل، يمكن للمحاسبة الموارد البشرية توفير معلومات هامة (Alafi and Suranta, juni 2018, 63)، ويتمثل الهدف الرئيس من محاسبة الموارد البشرية هو وصف القدرة المحتملة للموارد البشرية المتوفرة بتقارير المؤسسة بالإضافة إلى الأهداف الأخرى وهي:

- توفير القيم الاقتصادية للموارد البشرية من أجل القضاء على أوجه القصور المحاسبة التقليدية؛
- حساب مستوي الاستثمار المنظم في الموارد البشرية وزيادة أداء إدارة الموارد البشرية؛
- قياس القيم التي تنتجها الموارد البشرية بالمقارنة مع الموارد المادية والمالية الأخرى؛
- الكشف عن المزايا القابلة للتطبيق وفعالية الاستثمار في الموارد البشرية؛
- تقييم الموارد البشرية للمؤسسة في نقطة الرؤية وتوسيع دورها؛ (Asgari and other, January 2013, 266)
- الإشارة إلى تأثير الموارد البشرية على أداء الشركات؛
- ينبغي ان تساعد محاسبة الموارد البشرية المديرين في تقييم مختلف استراتيجيات الشركة؛
- تساعد المدراء القادرين على استخدام الموارد البشرية النادرة بشكل أفضل. (Bavalia and Jokarb, 2014, 336)

4.2. الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمحاسبة الموارد البشرية

نتيجة لتراكم المعارف المورد البشري تأثير مباشر على الكفاءة، في رفع نمو الناتج المحلي الإجمالي، ورفع مستوى تدريب الموظفين قد زادت مباشرة عملهم، وتعظيم الفوائد الاجتماعية كالصحة الجيدة، والتقدم الحضري، والحد من الجريمة، وزيادة في الارتباط الاجتماعي سوف تؤثر على النمو الاقتصادي على المدى الطويل (Carmeli and Schaubroeck, 2005, 398). وعلاوة على ذلك، فإن رأس المال الاجتماعي لبلد ما يعزز رفاه المجتمع ويؤثر تأثيرا مباشرا على كفاءة السلع والخدمات، والتوظيف والحفاظ على أفضل الموظفين في المنظمة هو جزء من هذه الصفة، ويجب على المؤسسات أن ترفع مستوى التعلم التنظيمي، زيادة مستوى مهارات الموظفين وقدراتهم من خلال تشجيعهم، وتوفير جو المعرفة، وتقاسمها وتطبيقها ويصبح التعلم عادة (Pasban and Nojehdeh, 2 May 2016, 251).

3. قياس وتسجيل الموارد البشرية

1.3. مؤشرات قياس رأس المال البشري

تم تحديد مؤشرات مختلفة لقياس أبعاد رأس المال البشري وسماته، وهي تشمل المؤشرات المالية مثل البيع والأداء المالي والمؤشرات من الكفاءة أو السلع والخدمات، والخدمات المقدمة للعميل، وعدد من الأخطاء، ورضا العملاء، ونوعية السلع والخدمات، ومؤشرات التأخير (Pasban and Nojehdeh, 2 May 2016, 253).

جدول 02: مؤشرات قياس رأس المال البشري.

أنشطة الرأس المال البشري	القياس الممكن
توظيف قوات جديده	التكلفة والوقت والكمية والجودة والتوافق مع المعايير الاستراتيجية.
التناوب والفصل	أسباب الإقلاع عن العمل.
المكافأة وتعويض الخدمة	مستوي المدفوعات، والاختلافات، وتقييم العدالة، ورضا العملاء، وارتياح وتنوع الموظفين.
الكفاءة والتدريب	قياس الكفاءة والمهارات والمسافة بين الكفاءة والاستثمار في التدريب.
الرسم بياني عن الموارد البشرية	العمر، ومعدل الترقية، والتعاون في الانشطة الادارية، والمعرفة، والتنوع.
معايير الاستخدام	نصيب الفرد من الدخل ونفقات التشغيل والقيمة المضافة الحقيقية.

Source: Pasban .M and Nojehdeh .S. H(2016), A Review of the Role of Human Capital in the Organization, 3rd International Conference on New Challenges in Management and Organization: Organization and Leadership, p255.

2.3. أساليب محاسبة الموارد البشرية

1.2.3. النماذج النقدية

طرق قياس أسلوب النهج المحاسبي للموارد البشرية قيمة الوحدة النقدية باستخدام المال كمقياس للموارد البشرية مملوكة للشركة، والفرق مع الأسلوب القيمة النقدية للمحاسبة على الموارد البشرية هي نقطة مرجعية لتقييم وزن الاستخدام (Desma, September 2016, 230) حيث تقترح لجنة المعايير المحاسبة الدولية استخدام القيمة الحالية للقيمة المضافة من قبل المؤسسة، وتحسب الموارد حسب المنهجيات الأربع: النفقات التاريخية والنفقات الحالية والقيمة القابلة للتحقيق والقيمة الحالية. (Cherian1 and Farouq, 2013, 76)

1.1.2.3. النماذج القائمة على التكلفة

محاسبة تكاليف الموارد البشرية هي قياس الإبلاغ عن التكاليف المتكبدة لاكتساب وتطوير الناس كموارد تنظيمية، وهي تتناول المحاسبة المتعلقة الاستثمارات التي قامت بها مؤسسة في الاستحواذ وتنمية الموارد البشرية فضلا عن تكاليف الاستبدال وتتضمن محاسبة تكاليف الموارد البشرية:

— المحاسبة المتعلقة بتكاليف أنشطة الموظفين وظائف تناسب التوظيف والاختيار والتنسيب والتدريب.

— المحاسبة المتعلقة بتكاليف تنمية الأشخاص كأصول بشرية.

تتكون من نموذج التكلفة التاريخية، ونموذج تكلفة الاستبدال، ونموذج تكلفه الفرصة، ونموذج التكلفة القياسية.

❖ نموذج التكلفة التاريخية

واقترح النموذج الأصلي للتكلفة بواسطة Brummet and others في 1968 لقياس استثمار الشركة في الموارد البشرية، وكان من رايهم ان تكاليف الموارد البشرية التضحيات الحالية للحصول على الفوائد المستقبلية وهكذا تلقائيا انها تشكل جزءا من أصول الشركة، ووفقا للممارسة المحاسبية العامة لتلك النفقات التي لها القيمة المتوقعة بعد الفترة المحاسبية الحالية رسملة تلك النفقات التي لا يتوقع ان القيمة التي تستمر بعد هذه الفترة المحاسبية تعامل كعنصر المصروفات في نفقات الشركة على الاستحواذ والاختيار والتدريب وتعليم العمال والرعاية وغيرها من تكاليف التنمية في سنة معينة، سيكون له تأثير على كفاءة الموارد البشرية وبالتالي فان الفائدة الناتجة تستمر إلى ما بعد ذلك، وللاستفادة من نفقات التوظيف والاختيار والتوجيه والتدريب الناس ومعاملتهم كأصول لأغراض محاسبة الموارد البشرية. هذه المبالغ الرأسمالية بعد الكتابة من جزء معين نحو تسليم الخسارة والاستهلاك لتلك السنة هي ان تظهر على الجانب الأصول من قائمة المركز المالي، وتتميز عن الأصول المادية الأخرى، يمكن المحاسبة الموارد المبينة في قائمة المركز المالي وحساب الأرباح والخسارة لان المعلومات المذكورة في هذه البيانات على أساس تاريخي (Agarwal, 2004, 95) ووفقا لهذا النهج فان قيمه الموارد البشرية تحسب كما يلي:

$$HRV = AC - L + R$$

حيث: HRV = قيمة الموارد البشرية

L = خسارة علي حساب التصفية المبكرة للإنسان الموارد.

R = المراجعة الناتجة عن عمر أطول من المتوقع الانسان.

❖ نموذج تكلفة الاستبدال: تم تطوير هذا النموذج من قبل Likert and Flamholtz في سنة 1973 يوحي بان تقييم الموارد

البشرية بالتكلفة الحالية وبموجب هذه الطريقة، فان الموارد البشرية على أساس التكلفة المقدرة للاستعاضة عن الموارد البشرية الموجودة مع الآخرين من مواهب وخبرات مكافآت، ويمكن ان تكون البيانات المستمدة من هذه الطريقة مفيدة في

اتخاذ قرار، ويمثل هذا النهج نهج التكلفة التاريخية المذكور أعلاه إلا أنه يسمح بإجراء تغييرات في تكلفة الحصول على الموظفين وتدريبهم وتطويرهم بدلا من أخذ تكلفتها التاريخية للرسملة، (Oluwatoyin, 2014, 67) والميزة الرئيسية لهذا النهج هي أنه تدمج القيم الحالية للموارد البشرية التي يمكن ان تجعل عرض واقعي محتمل للبيانات المالية، ويجب الأخذ بعين الاعتبار تقلبات أسواق العمل والارتفاع العام في مستوي الأسعار، ولن يكون من الممكن التأكد من تكلفة الاستبدال الصحيحة للموارد البشرية الموجودة كما يمكن ألا يكون بديلا تنافسيا بالنسبة لهم، ومن هنا فان هذا النهج يتحدى الطريقة الموضوعية لتحديد قيمة الموارد البشرية. (Agarwal, 2004, 96)

❖ نموذج تكلفة الفرصة: وقد اقترح هذا النموذج من قبل Hekimian and Jones للتغلب على القيود المفروضة على نموذج تكلفة الاستبدال، وترتبط تكلفة الفرصة بأصول الموارد البشرية التي لها قيمة فقط عندما تكون شحيحة (نادرة) أي العمل في شعبه واحده ممكن وليس في شعب آخر، حيث يقوم مديروا مراكز الاستثمار بتقديم عطاءات لندرة الموظفين داخل الشركة الذين يحتاجون إلى طلب توظيف مقدم من مدير مركز الاستثمار، ويستند هذا النهج على مبدأ الطلب والعرض، (Agarwal, 2004, 96) وتعريف الموارد على أنها القيمة الحالية للفوائد المتوقعة في المستقبل. (Mahmoodi and others, 2013, 2253)

نموذج التكلفة القياسية أو المعيارية: وقد اقترح هذا النموذج من قبل ديفيد واتسون. وفقا للتكاليف القياسية للتوظيف، والتدريب، ويتم تحديد درجة لكل الموظفين سنة بعد سنة. التكلفة القياسية التي تم التوصل اليها لجميع المستخدمين في المؤسسة، ومن السهل تفسير هذا النهج ويمكن ان تعمل بوصفها مناسبة لأغراض المراقبة من خلال تقنية التحليل. (Oluwatoyin, 2014, 67)

2.1.2.3. النماذج القائمة على القيمة

يمكن تقييم قيمة الموارد البشرية للمؤسسة في اثنين طرق مختلفة: بخصم المرتبات المقبلة والتكاليف الرأسمالية الأخرى بنسبة معينه كالتكاليف المتكبدة في الاختيار والتوظيف والتدريب وتطوير الموظفين؛ من خلال خصم اختتام طريق الأرباح المستقبلية للمؤسسة كما في تاريخ معين بمعدل مناسب وتخصيص جزء من القيمة الحالية لإيرادات الموارد البشرية. ويشمل مجموعة من النماذج سيتم ذكرها على النحو التالي: نموذج Jaggi and lau، نموذج Gills and Robinson، نموذج Ogan، نموذج Watson، نموذج Dave ونموذج Maheshwari.

❖ نموذج القيمة الحالية لمستقبل الأرباح: واقترح هذا النموذج من قبل Lev and schwartz في 1971 لقيمة الموارد البشرية في شركة، واقترحا "تقييم راس المال البشري يجسد في شخص من العمر x هي القيمة الحالية لأرباحه المتبقية من التوظيف"، تساهم كثيرا في محاسبة الموارد البشرية من خلال إدخال مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية. في استخدام مرتب الموظفين النموذجي كبديل لتحديد التقييم الاقتصادي، وهما يعتبران أن قيمة الموظفين مساوية للقيمة الحالية من إيراداتها خلال فترة النشاط، ولتحقيق هذه القيمة، افترضنا ان يبقى الموظفون في الشركة حتى التقاعد. وكان نموذجهما الرياضي على النحو التالي: (Mahmoodi and others, 2013, 2253)

$$Vx = \sum_{t=x}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-x}}$$

في هذا النموذج: Vx : قيمه راس المال البشري لشخص عمره x سنة.

r : معدل الخصم الخاص بالشخص.

(t): المكتسبات السنوية للشخص حتى تاريخ تقاعد.

T: سن التقاعد.

$t-x$: الفاصل الزمني حتى التقاعد أي السنوات المتبقية حتى يصل سن التقاعد.

❖ نموذج القيمة الاقتصادية: وهو تعديل للقيمة الحالية لمستقبل الأرباح من قبل Lev and Schwartz في سنة 1971 ويعبر عن القيمة الاقتصادية للموظف كقيمة الحالية لدخل الموظف خلال حياته النافعة وتعديل نماذجها (طريقه التعويض عن العمل) من حيث خطر الوفاة الموظف أو الهجرة، وتستند هذه النظرية على نظرية قيمة رأس المال. ووفقا لنظرية Irving Fisher " مفهوم قيمة رأس المال هو قيمة خصم الأرباح المستقبلية " والنموذج كمايلي: (Mahmoodi and others, 2013, 2253)

$$E(Vx) = \sum_{t=x}^T P_x (t+1) \sum_{t=x}^T \frac{I_i}{(1+r)^{t-x}}$$

$E(Vx)$: القيمة المتوقعة للمورد البشري لشخص عمره x سنة حتى يبلغ سن التقاعد مع مراعاة احتمال موته أو تركه للعمل.

I_i : المكتسبات السنوية المستقبلية، r : معدل الخصم، T : سن التقاعد، x : العمر الحالي للفرد،

$P_x(t)$: احتمال وفاه شخص في سن التقاعد T

ووفقا لهذا النموذج، يتم التحقق من قيمة الموارد البشرية على النحو التالي:

- تصنف جميع الموظفين في مجموعات محددة ومتجانسة وفقا لأعمارهم ومهاراتهم.
- متوسط الإيرادات السنوية لتحديد النطاقات المختلفة للعمر.
- تحسب الإيرادات الاجمالية التي ستحصل عليها كل مجموعة حتى سن التقاعد.
- يخصم مجموع الكسب المحسوب على النحو الوارد أعلاه بمعدل تكلفه راس المال، بالتالي فانه سيتم الوصول إلى قيمة الموارد البشرية/الأصول.

❖ نموذج تقييم المكافأة: وقد اقترح هذا النموذج من قبل Flamholtz سنة 1971 وهذا تحسين في القيمة الحالية للمستقبل

لأنه يأخذ في الاعتبار امكانيه أو احتمال حركة الموظف من دور إلى آخر في حياته المهنية وأيضا من مغادرته الشركة في وقت سابق ومن وفاته أو التقاعد، وفقا للنموذج، والمقياس النهائي للقيمة الفردية في مؤسسة هو المتوقع له قيمة قابلة للتحقيق. وتقدر القيمة القابلة للتحقيق على أساس قيمتها الحالية لمجموعة المستقبل خدمات التي يتوقع ان يقدمها خلال الفترة التي يرجح ان يبقى فيها مع المؤسسة، النموذج يدعو إلى ان الشخص يولد قيمة ويحتل ويلعب ادوار مختلفا ويقدم الخدمات للمؤسسة. ويقترح النموذج نهجا من خمس خطوات لتقييم قيمة الفرد في المؤسسة:

- التنبؤ بالفترة التي سيبقى فيها الشخص في المؤسسة اي حياته المتوقعة للخدمة.
- تحديد حالات الخدمة، اي وضع الوقت الذي سيستقبل من المؤسسة.
- تقدير القيمة التي تستمدتها المؤسسة عند الشخص الذي احتل منصبا معيناً لفترة زمنية محددة.
- تقدير احتمال احتلال كل حالة ممكنة الخدمة الحصرية المتبادلة في أوقات محددة في المستقبل.
- خصم (بمعدل محدد سلفا) متوقع لمكافأة الخدمات بقيمتها الحالية.

وهو المعيار القانوني للتقييم من الموارد البشرية ان نزوح ويظهر الموظفين في المناصب التنظيمية ومن المتوقع ان كل موظف يوفر بعض المبالغ نتيجة الخدمة في وقت محدد، ووفقا لإمكانية تحقيق كل مؤسسة الموقف من قبل كل موظف، والمتوقع له، يتم حساب الخدمات بالمعادلة التالية:

$$E(s) = \sum_{i=1}^n SiP(Si)$$

وتمثل:

Si: يشير إلى الخدمات المتوقعة لكل موظف،

P(Si): هو امكانية تحقيق موقف تنظيمي معين من قبل كل موظف.

يمكن توفير القيمة النقدية للخدمات بطريقتين: في الحالة الاولى يتم تحديد مبلغ ومجموع الخدمات، وفي الحالة الثانية يتم احتساب الأرباح المتوقعة من الخدمات المقدمة، من أجل حساب القيمة الحالية، ويتم خصم مجموع الخدمات المتوقعة
Mahmoodi and others, 2013, 2253

❖ **نموذج Lau and Jaggi:** ويستند هذا النموذج سنة 1974 على تقييم الفئات بدلا من الافراد، وتعني المجموعة الموظفين متجانسة الذين قد ينتمي أو قد لا تنتمي إلى نفس القسم، قد يكون من الصعب تنبؤ الفرد بالخدمة متوقعة الحياة في المؤسسة أو في مستوي أو موقف معين.

❖ **نموذج المضاعف:** وفقا لنظرية المضاعف فإن قيمة الموارد البشرية تساوي الفرق بين القيمة الاجمالية للشركة والقيمة المسجلة في مكاتب الشركة، في هذا التعديل الحساب لا يحدث للأصول غير الملموسة، وفي هذه الطريقة قيمة المعاملات هو أساس الحساب. في هذه الطريقة الاعتماد معدل من الافراد والانتاجية المتوقعة من خدماتها وتحدد معامل اختياري من 0 إلى 2.5، بالإضافة إلى ذلك تصنف هذه الطريقة الموظفين في أربع فئات: إدارة المستويات العليا، وإدارة المستويات المتوسطة، المشرفين والموظفين. (Mahmoodi and others, 2013, 2253)

❖ **صافي نموذج المنفعة:** وقد اقترح هذا النهج من قبل Morse سنة 1973 ووفقا لهذا النهج، فإن قيمة الموارد البشرية تعادل القيمة الحالية لصافي الاستحقاقات التي تجنيها المنظمة من خدمة الموظفين.

❖ **اليقين المكافئ لصافي نموذج المنفعة:** وقد اقترح هذا النهج من قبل Pekinogan سنة 1976. هذا يكون تمديد "نهج الفائدة الصافية" كما اقترح مورس. ووفقا لهذا النهج، فان اليقين التي ستتحقق بها الفائدة الصافية في المستقبل ينبغي أيضا ان تؤخذ في الاعتبار، مع تحديد قيمة الموارد البشرية.

❖ **نهج مفهوم التكلفة الإجمالية:** تم اقتراح هذا النهج من قبل Dasgupta سنة 1978 وفقا له تأخذ في الاعتبار فقط أولئك الأشخاص الذين يعملون وتجاهل تلك العاطلين، وفي حالة تحديد قيمة الموارد البشرية الأمة ينبغي القيام بذلك في الطريقة التي يجلب بها في اختصاصها المستخدمين والعاطلين عن العمل على حد سواء، وينبغي ان يكون النظام بحيث يناسب في اعداد قائمة المركز المالي، وتبين الموارد البشرية ليس فقط لشركة ولكن أيضا لكامل الأمة.

❖ **نهج الدفع الكلي:** هذا النهج قد اقترحه Chakraborty سنة 1976 ووفقا لصاحب نموذج، فان الموارد البشرية يجب ان تقيم على مجموعة وليس على أساس فردي، وتتضمن تقييم الموارد البشرية الخطوات التالية ضمن هذا النموذج:
(Oluwatoyin, 2014, 68)

- تنقسم جميع العاملين في مؤسسة إلى مجموعتين، الإدارية وغير الإدارية.
- يحدد متوسط راتب المجموعة على أساس هيكل المرتبات/الأجور السائد في المؤسسة.

- يتم تقدير مدة توظيف الموظفين في المجموعة على أساس ماضي تجربة.
- يتم تحديده عن طريق ضرب متوسط راتب المجموعة مع متوسط مدة الموظف في المجموعة.
- يتم خصم قيمه في المتوسط المتوقع بعد العائد على رأس المال المستخدمة على مدى المتوسط فتره الحيازة للتأكد من القيمة الحالية للمدفوعات المقدرة في المستقبل.

2.2.3. النماذج غير النقدية

تهدف طرق القياس غير النقدية لمحاسبة الموارد البشرية معرفه إنجازات الموظف وتقييم كبار الموظفين، مثل مهارات العمال وقدراتهم، وقياس الموقف أو تقلبات القانون، هذه القياسات أكثر ملاءمة المستخدمة للحزب الداخلية وخاصة لقياس مستوى إنجاز العمل في الإدارة من المستوى الأدنى إلى المستوى الأعلى. (Desma, September 2016, 230). هناك نموذجين متاحان حتى الآن وهما:

❖ **نموذج Likert** : هو نموذج لقياس قيمة الموارد البشرية كمجموعة، يفترض النموذج ان الإنتاجية التنظيمية يتم شرحها من حيث المؤسسة البشرية وللنموذج تصنيف للمتغيرات البشرية إلى ثلاث فئات: (Agarwal, 2004, 120)

— المتغيرات السببية: هذه هي المتغيرات المستقلة التي يمكن ان تكون مباشره أو تغيير عمدا أو تغييرها من قبل الإدارة والتي بدورها تحدد مسار التطورات داخل المؤسسة.

— المتغيرات المتدخلة: وتعكس هذه المتغيرات الحالة الداخلية والصحة قدرات الأداء للمؤسسة كالولاءات، المواقف والدوافع والأداء والأهداف والتصورات للجميع الأعضاء وقدرتهم الجماعية على العمل الفعال والتفاعل والاتصالات واتخاذ القرارات.

— متغيرات النتيجة النهائية: هذه هي المتغيرات التابعة التي تعكس النتائج التي حققتها تلك المؤسسة كالإنتاج، والتكاليف والخردة الخاسرة، والنمو، وحصة من السوق والإيرادات. وبالتالي فإنه يشمل بيانات المالية وتعكس أداء النتائج التي حققتها الشركة، وبعض المتغيرات النتيجة النهائية النقدية في الطبيعة.

❖ **نموذج Taylor and Bowser**: وهو يوفر نهجا لتحديد القيمة المجاميع بشروط غير نقدية، وهو مصمم لقياس المناخ التنظيمي أو حالة المؤسسة البشرية، وفي واقع الأسلوب المقترح في النموذج هو الدراسة الاستقصائية للمؤسسة من خلال الاستبيان. (Agarwal, 2004, 124)

3.3. المعالجة المحاسبية للموارد البشرية:

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشري، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشرية، على ضوء ذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي: (البوعلي والحيالي، 2015، 128)

- مصاريف الاعلان للحصول على المورد البشري.
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات.
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافئات الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الانتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة، وبالتالي فان:

$$\text{قسط اطفاء المورد البشري} = \text{تكلفة الاصل البشري} \div \text{العمر الإنتاجي للأصل البشري}$$

ويرى الباحثان أن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشري يمكن تناولها في الآتي:

● تكلفة الحصول على المورد البشري:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	xxx	من ح/ المورد البشري إلى ح/ النقدية تسجيل تكلفة الحصول على المورد البشري

اطفاء المورد البشري:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	xxx	من ح/ قسط اطفاء المورد البشري إلى ح/ المورد البشري تسجيل اطفاء المورد البشري

نجد هنا انه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لان قدرته الانتاجية محددة بموجب عقد العمل.

● الاستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال او البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	xxx	من ح/ النقدية إلى ح/ المورد البشري ح/ مكاسب الاستغناء عن المورد البشري تسجيل الاستغناء عن المورد البشري في حالة تحقيق مكاسب
xxx	xxx xxx	من ح/ النقدية ح/ خسائر الاستغناء عن المورد البشري إلى ح/ المورد البشري تسجيل الاستغناء عن المورد البشري في حالة تحقيق خسائر

● وفاة المورد البشري:

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	xxx	من ح/ خسائر المورد البشري ح/ المورد البشري تسجيل الاستغناء عن المورد البشري في حالة تحقيق مكاسب

• مصاريف المورد البشري:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	xxx	من /ح/مصاريف الاعلان عن الوظائف
xxx	xxx	ح / مصاريف التعيين
xxx	xxx	ح / مصاريف التدريب والدورات
xxx	xxx	ح/ مصاريف التوجيه
xxx	xxx	ح/ مصاريف الندوات والمؤتمرات
xxx	xxx	ح/ مصاريف التقاعد
xxx		إلى ح/الصندوق تسديد مختلف المصاريف
xxx	xxx	من ح/ الاصول البشرية
xxx		إلى ح/مصاريف الاعلان عن الوظائف
xxx		ح / مصاريف التعيين
xxx		ح / مصاريف التدريب والدورات
xxx		ح/ مصاريف التوجيه
xxx		ح/ مصاريف الندوات والمؤتمرات
xxx		ح/ مصاريف التقاعد
xxx		ترحيل مختلف المصاريف إلى الاصول البشرية

- اطفاء المورد البشري: يتم تحميل السنة المالية بقيمتها من الاصول البشرية بعد أن يتم تحديد طريقة القسط الثابت للاطفاء، وتسجل كمايلي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان
xxx	Xxx	من ح/ الارباح والخسائر
		إلى ح/ الاصول البشرية
		تسجيل قسط اطفاء
Xxx	Xxx	من ح/ الخسائر
		إلى ح/ الاصول البشرية
		تسجيل في حالة ترك أحد العاملين العمل

4. تحديات وآفاق ممارسة محاسبة الموارد البشرية

1.4. المشاكل التي تعترض تحديد محاسبة الموارد البشرية

جمع المعلومات عن رأس المال البشري وعدم فهم المعلومات المناسبة تحدي الإبلاغ عن الموارد البشرية ونوعية جمع معلومات الانتصاف البشرية بعض من التحديات على النحو التالي:

❖ رسملة تكلفة المورد البشري: يجب التفريق بين الاصل والمصرف من خلال المعيار الرئيسي المتمثل في الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل فالاعباء يجب أن تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها على المدى القصير، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق او تفيد عدة سنوات أي على المدى الطويل فأنها يجب أن تعالج كأصل، فعلى سبيل المثال عام 1970 صدر بالتقرير السنوي لشركة “الكترونيك سيستم Data System” الميزانية العمومية للشركة مشتملة على بند خاص عن تكلفة نظم تدريب المهندسين ضمن برنامج التدريب للشركة، وقد اعتبر هذا البند أصلاً لأنه يتوقع منه أن يقدم خدمات للمؤسسة في فترات مالية مستقبلية.

2.1.4. نفاذ المورد البشري: عندما يتم رسملة الأصول البشرية واعتبرت اصلا فهنا المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وبالنسبة للأصول غير المعنوية مثل معدات النقل ومعدات المكتب والألات فإن هذه العملية تسمى بالإهلاك Depreciation ، أما بالنسبة للأصول المعنوية غير الملموسة كالشهرة وبرأة الاختراع فإن هذه العملية تعرف 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.

مما لاشك فيه إن بعض الأصول البشرية لها خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المنشأة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدماتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المنشأة، ومجموعة ثالثة تعادل مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، بمعنى اذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل. فعلى سبيل المثال تكلفة تدريب مهندس للعمل في الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة إذا انتقل الى العمل بإدارة التسويق.

❖ تسوية حسابات الإستخدامات البشرية: توجد بعض الظروف التي تؤدي الى تسوية وتعديل قيمة هذه الاستخدامات بتحويلها من اعباء الأصول البشرية إلى مصروفات، ومن الامثلة على ذلك هو اعدام قيمة صول البشرية نتيجة دوران العمل او التغير في تقدير عمر للأصل البشري المنتج ، ويحدث دوران العمل إما اختياويل او بالاستغناء، أو بالفصل وغير ذلك، وفي أي من هذه الحالات فان قيمة الرصيد غير المستنفذ للأصل البشري تحتسب كأنها خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر التقديري للأصل البشري المنتج نتيجة لعد عوامل: التقدم التكنولوجي، تقليل اليد العاملة، التقاعد المبكر وسؤ الحالة الصحية لليد العاملة، هذه العوامل واخرى تؤدي إلى قصر عمره، عليه يجب تسوية قيمته بناء على تسوية وتعديل قيمة بقية الاستخدامات الاخرى.

❖ عرض بيانات المورد البشري في القوائم المالية: ان احتمال دوان عمل المورد البشري يمثل مشكل اتجاه عرض الاصول البشرية في القوائم المالية حيث أن الافراد ليسوا ملكا للمؤسسة التي يعملون فيها، على الرغم من أن بعض المؤسسات تقييد العمال فيها بعقود عمل على المدى الطويل، مثل النوادي الرياضية حيث يمكن شراء وبيع واستبدال عقود الافراد، مع حرية الحركة والتنقل داخل المؤسسة ذاتها أو خارج اطار العمل، ومع ذلك تبقى هناك حالة عدم التأكد على المدى الطويل من الخدمات المستقبلية لليد العاملة.

على ضوء ما ذكر فان السؤال المحاسبي الذي يثار الان هو: كيف يمكن اخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة؟ هذه المشكلة يكمن ايجاد الحل في تخصيص تكاليف متوقعة مقابل اجمالي استثمار المورد البشري.

❖ التلاعب في المكاسب: تعتبر النقطة الاخيرة والخاصة بمشاكل عرض البيانات الخاصة بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة هي اتخاذ مشكلة محاسبة المورد البشري كأداة في يد الإدارة للغش في الايرادات والمصروفات للتأثير على رقم صافي الدخل بالزيادة أو بالنقصان حسب ما يخدم الجهة المستفيدة، فهناك من المحاسبين من يعتقد بضرورة تحويل الأصول غير الملموسة مثل أعمال الموارد البشرية الى مصروف أثناء حدوثها بغض النظر ان كانت إيراد بتحقيق منفعة او مصروف بتحقيق اعباء، وأن رسملتها هي نوع من أنواع الغش في الارباح المحققة في فترة حدوثها وهذا الرأي

صحيح صحيح في بعض المواقف فلا يمكن تعميمه، ففي بعض الاحيان يكون رسملة الاستثمار في الاصول البشرية غير مفيد للمؤسسة لعدم تحقيق منافع مستقبلية كبيرة، ولا تعتبر قاعدة عامة يمكن تعميمها بل حالات استثنائية.

2.4. الشروط التي يجب أن تكون موجودة قبل الاعتماد على محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة

- يجب ان تكون الإدارة العليا على استعداد لاعتماد فلسفة الموارد البشرية،
 - يجب ان تكون المؤسسة على استعداد للاستثمار في المال والوقت،
 - يجب ان يكون هناك الناس على دراية وعلى استعداد للتعلم (Oluwatoyin, 2014, 72)
- والمجموعات الجديدة من المفاهيم تأتي التوسع الكافي في تصميم النظام المحاسبي المالي لقياس تكلفة الموارد البشرية والإبلاغ عن قوه الإنسان كأصل رأسمالي، ولذلك فان المعالجة المحاسبية للاستثمار الذي يجري في الإنسان كأصول وليس كنفقات، وتفترض دائما وضعاً أفضل نتيجة للاعتراف الإداري للناس (الموظفين) حقاً كأصول امتلاك الفوائد المتوقعة المستقبلية التي يجب تسجيلها والإبلاغ عنها، وهذا سيجعل المديرين مدركين للفوائد غير الملموسة التي أوجدها الاستثمار في التدريب. النقاط التالية تقدم أكثر إشراقاً للمستقبل:

- يمكن تقدير فتره استهلاك الموظفين.
- سيكون تنقل الموظفين وحالة ملكيتهم مماثلين للأصول الرأسمالية الأخرى، أي الإيجارات التي يتم رسملة عندما لا تملكها.
- ان معالجة الانفاق في الأصول البشرية ستوقف عن انتهاك المفهوم الأساسي في المحاسبة، في مطابقة المفاهيم معاملة الموارد البشرية كأصل، إذا كان الإزالة من حساب الربح والخسارة ووضعها تحت الأصول الثابتة في قائمة، ثم لا يمكن اهلاك الإنسان على عكس الأصول. هذا وبعض أسباب أخرى لماذا لا يمكن النظر إلى الموارد البشرية علي انها أصول، ولذلك فان المسائل التي لم تحل. (Oluwatoyin, 2014, 73)

محاسبة الموارد البشرية هي الاداة التي يتم استخدامها عند تطبيقها على تحسين الموارد البشرية، إذا كان ينظر إليها من جانب المحاسبة الداخلية يمكن تطوير الموارد البشرية بطريقتين: أولاً معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة، وثانياً يعيد توزيع المسؤولية مسؤولية الاجتماعية بين القطاع العام والقطاع الخاص ثم يتم عرضها من الجانب الخارجي وهناك ثلاثة أسباب لتطوير المحاسبة الموارد البشرية لخارجيه، وهي التغلب على الصعوبات تقرير الموقف المالي في توفير ما يكفي من المعلومات ضد المستثمرين، وخلق وتحسين صورة الشركة من خلال محاسبة الموارد البشرية وجذب الموظفين المستقبليين (Anggriani, 2008, 361)

5. خاتمة:

نظراً للأهمية المتزايدة للقوى العاملة دور في تطوير وتعزيز وإنجاز أهداف المؤسسات، تتطلب الإدارة نظام شامل لتحديد قيمة الوصول ويضاف إليها الخدمات التي تقدمها القوى العاملة، لأن الحصول على معلومات دقيقة عن نفقات الموارد البشرية ومعدل فعالية هذه النفقات، ويمكن أن تلعب دوراً هاماً في جذب الموارد والتنمية وتحسين المؤسسات، ومع ذلك فان نظم المحاسبة غير قادرة على قياس قيمة الموارد البشرية وتقديم المعلومات المالية، وعدم الإبلاغ عن قيمة الموارد البشرية تكون القرارات التي يتخذها مديروا المؤسسات غير سليمة، وتشمل محاسب الموارد البشرية وظائف مفيدة وفعالة لمستخدمي التقارير البيانات المالية من أجل توفير ما يكفي من معلومات موثوقة حول قيمة موارد البشرية للشركة، ويتم إدخال الاعتراضات من النماذج نحو التقييم النقدي للأصول البشرية بسبب تعقيد القوى العاملة أساليب التقييم التي تجعل من الصعب فهمها وانخفاض الموثوقية بسبب تأثير من المعلومات المقدرة داخل النماذج، ولذلك يوصي الباحثان بمايلي:

- ينبغي تطوير التقنيات المناسبة لتقييم الموارد البشرية ومقبولة عموماً وينبغي أيضاً أن تتطور أشكال من قبل المحاسبين للكشف عن هذه المعلومات الحيوية في البيانات المالية للشركة.
- ينبغي إجراء دراسات أساسية تعديل اعتراضات نماذج القياس لتعكس الموارد البشرية في المالية بيانات بدقة وموضوعية، وللتحسين في قياس وتسجيل والافصاح عن الموارد البشرية
- ينبغي للشركة تقييم احتياجاتها لهذه المهارات الإدارية والتجارية والتقنية، والاستثمار في صيانتها بالاستحواذ والتنمية وتخصيص هذه الموارد.
- ينبغي إخراج الموارد البشرية من الأرباح والخسائر وإظهارها أو إدخالها في قائمة المركز المالي، إذ يتم قبول الموارد البشرية كأصول.
- هناك حاجة ماسة إلى تطوير نظام للمحاسبة المتعلقة بالموارد البشرية يكون مقبولا للمحاسبين المهنيين والمدبرين وغيرهم من صناع القرار.

6. قائمة المراجع:

- 1- البوعلي لعبيي والحيالي وليد ناجي، 2015، محاسبة الموارد البشرية، ط 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن.
- 2- Agarwal Reshu, 2004, Human Resource Accounting Practices in Indian Companies, Submitted for The Award of The degree of Doctor in Commerce, Auqarh Musum University Augarh, India.
- 3- Anggarani Dwi, April 2008, Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebuah Penilaian Tentang Asset Dan Modal Manusia. Manajemen, Akuntansi dan Bisnis, Vol 6 No 1.
- 4- Alafi S.Faiz and Suranta Sri, Juni 2018, Pengungkapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dan Kinerja Keuangan Perusahaan, Jurnal AkuntansiK, Fakultas Ekonomi, univesitas sarjanawiyata Tamansiswa, Vol 6, No 1.
- 5- Asgari Mohsen and others, January 2013, A comparison of Similarities between Iranian and European Organizations in Terms of Lac./Defxh, Dk of Attention to the Human Resources Accounting, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol 3, No 1.
- 6- Bavalia Esmat and Jokarb Iman, 2014, A new approach for measuring human resource accounting, Management Science Letters, No 4. Burund S. and Tumolo S, 2004, Leveraging the new human capital: Adaptive strategies, results achieved, and stories of transformation. Boston, USA: Nicolas Brealey America.
- 7- Carmeli, A., & Schaubroeck, J, 2005, How leveraging human resource capital with its competitive distinctiveness enhances the performance of commercial and public organizations, Human Resource Management, Vol 44, No 4.
- 8- Cherian Jacob and Sherine Farouq, 2013, A Review of Human Resource Accounting and Organizational Performance, International Journal of Economics and Finance; Vol. 5, No. 8, Published by Canadian Center of Science and Education
- 9- Desma Yunus Fiscal, September 2016, Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber daya Manusia Terhadap Perbandingan Kinerja Keuangan (Studi Kasus Pada PT Bank Pembangunan Daerah Lampung Tahun 2012-2014), Jurnal Akuntansi & Keuangan, Fakultas Ekonomi Universitas Bandar Lampung, Vol 7, No 2.
- 10- Lau Amy Hing-ling and Lau Hon-shiang, 1979, Some Proposed Approaches for Writing Off Capitalized Human Resource Assets, Journal of Accounting Research, U.S.A, Vol 16, No 1.
- 11- Mahmoodi Payam and others, 2013, Human Resource Accounting: From Theory to Practice, European Online Journal of Natural and Social Sciences, www.european-science.com, Vol. 2, No. 3.
- 12- Mamun. S. A. Al, 2009, Human Resource Accounting Disclosure of Bangladeshi Companies and Its Association With Corporate Characteristics, BRAC University Journal, Vol 1, No 1.
- 13- Oluwatoyin Afolabi Samiat, 2014, Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 5, No 22.
- 14- Pasban .M and Nojehdeh .S. H, 2016, A Review of the Role of Human Capital in the Organization, 3rd International Conference on New Challenges in Management and Organization: Organization and Leadership, 2 May 2016, Dubai, UAE.
- 15- Roslender. R, 2004, Accounting for Intellectual Capital: Rethinking its theoretical under pinnings measuring business Excellence, Vol 8, No 1.