

الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي

د. نجية غمر*

إحدى خصائص الدول المتقدمة تكنولوجياً القدرة على إنتاج بضائع وخدمات كثيرة بواسطة عدد قليل من الأفراد . ويتج عن ذلك إدراك أكبر لأهمية الأفراد ، وتغيير في تكوين قوى العمل . أما في الدول الأقل تطوراً من الناحية التكنولوجية فإن الاقتصاد الاجتماعي فيها يقام على قوة عمل مكثفة . ولسوء الحظ فإن غالبية الدول النامية غير قادرة على الانتقال من تعداد يتجه نحو الكم إلى تعداد يتجه نحو الكيف ، وقوى العمل المنخفضة الكفاءة الانتاجية يمكن أن تكون استنزافاً للموارد الوطنية لا يمكن تخطيه عندما يزيد الاستهلاك عن الانتاج ، وكما يمكن للناس أن تكون أصولاً لا يمكن أن تكون التزاماً^(١) وقد يمكن استبدال الثروة المادية ، أما أي نقص في الثروة البشرية فيمثل خسارة اجتماعية لا يمكن استبدالها لذلك زاد الاهتمام بالدراسات الخاصة بالموارد الإنسانية في فروع المعرفة المختلفة : ما هي دوافع الإنسان ؟ ما هي احتياجاته التعليمية ؟ ما هي تأثيرات التكنولوجيا على الموارد الإنسانية ؟ ما هي العوامل التي تؤدي إلى تقادم الموارد الإنسانية ؟ أو زيادة كفاءتها الانتاجية ؟ ما هي الاجراءات التي يقوم بها المجتمع والمشروعات ، والهيئات الحكومية نحو الناس حتى يتطابقوا مع البيئة الدائمة التغير .

يهدف هذا البحث إلى دراسة مفهوم الموارد الإنسانية في كل من الأدب

(*) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة في جامعة الكويت .

المحاسبي والأدب الاقتصادي بغرض الاجابة على التساؤلات الآتية :-

= هل يمكن معالجة الموارد البشرية للمشروع كأصول لها قيمة نقدية ؟ وبالتالي إدراج هذه القيم في القوائم المالية .

= ما هو تأثير البيانات الخاصة بالموارد البشرية على كل من القرارات الداخلية والخارجية ؟

ستتم الاجابة على هذه التساؤلات من خلال فحص وتقييم مفهوم الموارد الانسانية في كل من الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي نظراً للتأثير المتبادل بين المفاهيم المحاسبية والمفاهيم الاقتصادية .

الموارد الانسانية في الأدب المحاسبي

تناول الأدب المحاسبي مفهوم الموارد الانسانية في ثلاثة اتجاهات هي :

- ١ - هل الموارد الانسانية أصول؟؟
- ٢ - طرق قياس الأصول الانسانية .
- ٣ - أهمية محاسبة الموارد الانسانية للقرارات الخارجية والداخلية .

هل الموارد الانسانية أصول؟؟

نوقشت مشكلة معالجة الموارد الانسانية كأصول في الأدب المحاسبي عدة مرات^(٢) . أخذ هذا النقاش اتجاهين :-

الاتجاه الأول قائم على وجهة النظر القانونية التي تركز على جانب الملكية ، فحيث أن الانسان لا تملكه الشركة قانوناً فلا يمكن في ضوء التعريف المتعارف عليه للأصول اعتباره أصلاً ، كما لا يوجد ضمان لفائدة هذه الموارد في المستقبل نظراً لامكانية تركها العمل في أية لحظة وبالتالي تنتفي إمكانية رسملتها .

ويقوم الاتجاه الثاني على أن محاسبة الموارد الانسانية لا تهتم بالانسان بالمفهوم السابق ، واهتمامها الأساسي هو أداء العاملين ، وقياس هذا الأداء فقط . وعدم الاهتمام بأي أنشطة أخرى لهم ، وأن خدمات العاملين تكتسب صلاحية اعتباره أصول . يقوم هذا الرأي على وجهة النظر الاقتصادية التي لا بد من أخذها في الاعتبار عند مناقشة المشاكل المحاسبية . فالمحاسبة تهتم أساساً بالأحداث والأشياء التي لها مغزى اقتصادي ، وهذا لا يستلزم بالضرورة أن يتضمن الملكية القانونية^(٣) . ولقد قدم

بعض المفكرين من المحاسبين تفسيراً لطبيعة الأصول يركز بصفة خاصة على وجهة النظر الاقتصادية .

« تعتمد قيمة الأصول ، وجودها ، على الخدمات التي يمكن تقديمها للمشروع في المستقبل^(٤) » .

بناء على ما سبق إذا توافر لأحد الموارد الاقتصادية إمكانية تقديم خدمات لأكثر من فترة مالية يمكن أن يصنف كأصول . فالمعيار الضروري لتحديد ما إذا كان اتفاق معين يجب رسملته أو معالجته كمصروف يتوقف على إمكانية تقديمه خدمات في المستقبل . يقال بناء على هذا المعيار أن الخدمات التي سيقدمها الموظف والتي تعني فائدة اقتصادية للشركة لأكثر من فترة تبرر معالجة هذا الموظف كأصل^(٥) .

كما يردون على الجدل القائل بأنه لا يوجد ضمان لفائدة الموارد الانسانية في المستقبل بأن هذا صحيح بنفس الدرجة بالنسبة للأصول الأخرى . ففي عالم يتصف بعدم التأكد لا يمكن التأكد من فائدة أي أصل في المستقبل . فالآلة التي يمكن أن تؤدي خدمات في المستقبل يمكن أن لا تفعل ذلك بسبب التقادم أو التلف نتيجة حريق ، وكذلك حسابات المدنيين يمكن ألا تتحقق بسبب وفاة المدنيين أو إفلاسه . وليس هناك وسيلة لتأكيد فائدة هذه الأصول في المستقبل ، وبالرغم من ذلك تصنف كأصول . لذلك يفضل القول بأن الفائدة المحتملة في المستقبل هي المعيار المهم وليست الفائدة الفعلية .

طرق قياس الأصول الانسانية :

وصفت محاسبة الأصول الانسانية بأنها :

« تقدير دقيق ومستمر - بدلالة النقود - للعاملين بالشركة يعكس كلا من المكاسب والخسائر في المهارات والقدرات »^(٦) .

المشكلة من وجهة النظر المحاسبية البحتة ما هي إلا مشكلة معالجة الأصول المعنوية مثل الشهرة والناس حيث يصعب تحديد هذه العناصر ووضعها في صورة كمية .

يوجد الكثير من المعوقات التي ترتبط بقياس الأصول الانسانية ، والتي أدت إلى بطء التقدم في هذا المجال من أهمها :

١ - قياس الانسان أمر ذاتي بحت . فبالرغم من إمكانية قبول المفهوم من قبل

المحاسبين ، إلا أنه توجد درجة عالية من الذاتية في عملية قياس الانسان^(٧) .

٢ - صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الأصول الانسانية نتيجة للحرية الطبيعية لهذه الأصول ، وبالتالي صعوبة التأكد من بقاء الموظف بالشركة . ولكي يؤخذ في الاعتبار عامل عدم التأكد هذا يجب أن تعتمد طرق قياس الأصول الانسانية على وسائل رياضية معقدة . ولكي يطبق المحاسبون هذه الطرق يجب أن تكون عندهم خلفية سليمة عن الوسائل الرياضية واستعمال الحاسب الالكتروني^(٨) .

٣ - عدم القدرة على استهلاك الأصول الانسانية على أساس موضوعي إذا ما رسملت ، حيث توجد فروق جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة كالآلات مثلاً ، وبين طبيعة الأصول الانسانية . فالبدء في استهلاك الآلة بمجرد شرائها ، أو تقادمها بعد فترة من تاريخ شرائها حقائق يمكن قبولها . أما الرجل فعادة تزيد قيمته بتدريبه واكتسابه الخبرة . ومدى التطور في الانسان واكتسابه الخبرات يختلف من فرد لآخر ، بالاضافة إلى أن بعض الأفراد يستمرون في زيادة معلوماتهم ومهاراتهم حتى التقاعد ، بينما يصل البعض الآخر ل قمة خبرته عند نقطة معينة من الوظيفة ثم يبقى بعد ذلك إما ساكناً أو يبدأ في الانحدار . معنى هذا أننا نتعامل مع موضوع معقد جداً^(٩) .

٤ - الاحتياط اللازم اتخاذه عند إضافة أي بنود جديدة لقائمة المركز المالي^(١٠) .

٥ - ضرورة إيجاد بعض الاجراءات المقبولة ، وطرق للافصاح عن المعالجة الفنية ، والاعداد التالي للمراجع .

٦ - من العوامل التي أدت إلى ببطء التقدم في مجال قياس الأصول الانسانية اتجاهات الكثير من الأفراد تجاه قياس قيمة الانسان حيث يميل الأفراد الذين يثقون في أنفسهم إلى المواقف الايجابية ، ولكن الغالبية من الأفراد تعارض الخضوع لعمليات القياس . وعند تقديم الفكرة لأول مرة فإن غالبية برامج التقييم تواجه اتجاهات معادية لمجرد أن غالبية الأفراد يكرهون الفكرة ، كما يخشى الكثير منهم النتائج التي قد تترتب على عملية القياس^(١١) .

بالرغم من كل المعوقات السابقة فقد اقترحت عدة طرق لقياس الموارد الانسانية تندرج تحت ثلاث نوعيات هي :-

١ - قياس المتغيرات السلوكية وترجمتها بدلالة النقد :-

أوجد Rensis Likert مفهوم قياس الأصول الانسانية ونشره بالأدب المحاسبي

وأسماء « محاسبة الأصول الانسانية » ، ثم أطلق عليه بعد ذلك « محاسبة الموارد الانسانية » في كتابه : The Human Organization (1967), New Patterns of Management (1961) .

تقوم نظرية Likert^(١٣) على افتراضين أساسيين هما : -

أ - ترجع الأرباح الزائدة عن المعدل العادي إلى الموارد البشرية للمشروع ، ولا قيمة لموارد المشروع البشرية إذا لم تتحقق هذه الأرباح الزائدة .

ب - التحسين في المتغيرات البشرية مثل : سلوك المديرين مع العاملين ، ودوافع المرؤوسين ، وولائهم ، واتجاهاتهم لا بد وأن تؤدي إلى تحسين الكفاءة الانتاجية للمشروع وربحيته .

فإذا تمت دراسة العلاقة بين المتغيرات البشرية من ناحية والكفاءة الانتاجية للمشروع وربحيته من ناحية أخرى باستخدام الوسائل الاحصائية لتحديد العلاقة بين التغير في هذه العوامل والتغير في الكفاءة الانتاجية والربحية ، مع مراعاة التزامن بين التغير في هذه العوامل ، والتغير في النتائج المقاسة ، مع امتداد الدراسة طوال فترة تسمح بنشأة علاقات مستقرة نسبياً بين هذه المتغيرات ، حتى يمكن اتخاذها أساساً لتحديد مؤشرات يعتمد عليها في التنبؤ بالأرباح التي تحققها الموارد البشرية .

والنتيجة النهائية قد تكون رسملة الزيادة أو النقص في قيمة المنظمة الناتجة عن الزيادة أو النقص في كفاءتها الانتاجية وربحيتها باستخدام معدل مفترض للخصم . ويرى ليكرت ضرورة الاستمرار في قياس المتغيرات البشرية وعلاقتها بالكفاية والربحية حتى يمكن مقارنتها بالمؤشرات السابقة والتنبؤ بالقيمة الحالية لموارد المشروع البشرية^(١٤) .

يؤخذ على اقتراح ليكرت إرجاع الزيادة في الربح إلى الموارد البشرية فقط وتجاهل وجود عوامل أخرى . كذلك صعوبة التنبؤ بالعلاقات بين المتغيرات البشرية والربحية في عالم يتصف أساساً بعدم التأكد . كما أن التقويم يكون على مستوى موارد المشروع البشرية ككل ولن يحدد قيمة كل فرد على حدة ، وهو شرط ضروري لاتخاذ كثير من القرارات المتعلقة بالأصول الانسانية : كالاختيار ، والتدريب ، والترقية ، والفصل .

٢ - طريقة الاستثمار :

تقوم هذه الطريقة على رسملة التكلفة الفعلية للانفاق . والأساس النظري لهذه الطريقة هو تقدير الأصول الانسانية ، وإثباتها بالدفاتر باتباع نفس الأسس المستخدمة في حالة الأصول الثابتة المادية ، أي تقدر بتجميع كل ما يتكلفه المشروع في سبيل اقتناء هذه الأصول وجعلها صالحة للاستعمال .

وجدير بالذكر أن هناك بعض الآراء في الأدب المحاسبي تنادي بتعديل هذه التكلفة التاريخية لتعكس القيمة الاستبدالية للأصول الانسانية^(١٥) . والبعض الآخر يقول أنه يجب تحديد قيمة الانسان بتحديد تكلفة البديلة^(١٦) .

انبثق عن هذه الطريقة مجموعة من الطرق التطبيقية منها : -

أ - قدم^(١٧) Brummet, Flamholtz and Pyle اقتراحاً لتقدير قيمة الانسان على أساس التكلفة المتراكمة لتعيين الموظف ، وتعريفه بالمنشأة ، وتدريبه ، وبناء خبرته ، وتطويره . وتعتبر هذه الطريقة أسهل الطرق وأكثرها عملية .

ب - قدم^(١٨) Lev and Schwartz اقتراحاً لتحديد قيمة الموارد البشرية برسملة المرتبات والأجور المتوقع الحصول عليها حتى سن المعاش ، فقد اعتبر أن قيمة الموظف مكافئة للقيمة الحالية لمكاسبه الباقية ، وحتى نصل إلى قيمته فإن هذا النموذج يفترض أن الموظف سيبقى بالشركة حتى سن التقاعد ، وهو افتراض ليس صحيحاً دائماً في الحياة العملية . كما يؤخذ على هذا النموذج صعوبة التنبؤ بالأجر طوال الحياة الانتاجية للموظف ، والتغير فيه من فترة لأخرى .

حاول Flamholtz^(١٩) تطوير الطريقة السابقة فأخذ في الاعتبار حركة الاصول الانسانية . وبنى اقتراحه على فرض أن الموظف لا بد وأن يتحرك بين مواقع العمل خلال فترة حياته الانتاجية ، وأنه يمكن تحديد قيمة الموظف على أساس الخدمات التي سيقدمها في كل موقع خدمة يتوقع شغله له خلال فترة عمله بالشركة . وبالرغم من أن Flamholtz قدم نظرية الاحتمالات لتحديد الإقامة المحتملة للموظفين ، ومن ثم قيمتهم المتوقعة بالنسبة للشركة ، فإن هناك بعض الصعوبات العملية عند تطبيق هذا النموذج منها أن تحديد الإقامة المتوقعة للموظفين عملية ذاتية ولا تخضع لأسس موضوعية بالاضافة إلى صعوبة التنبؤ بالأجر في كل موقع .

أدخل Jaggi and Lau^(٢٠) تحسينات هامة على نموذج Flamholtz بإدخال

سلاسل ماركوف «Markov». فباستخدام البيانات التاريخية يمكن التعبير عن نماذج تحركات الموظفين بدلالة الاحتمالات لمجموعات الموظفين ، وفترة بقاء الموظفين المتوقعة (على أساس المجموعة) في كل وظيفة يتوقع أن يشغلوها خلال فترة عملهم بالشركة . هذا النموذج يسهل تبينه في التطبيق العملي ، ويمكن أن يقدم معلومات دقيقة عن قيمة الموارد الانسانية يمكن الاعتماد عليها . بالرغم من صعوبة الأسلوب الفني المستخدم .

اقترح Morse^(٢١) طريقة شبيهة بالطريقتين السابقتين وتقوم على تحديد القيمة الحالية لخدمات الفرد المتوقعة بالاستعانة بالأجور والمرتبات المدفوعة ، ومتوسط عدد السنوات التي سيقضيها الموظف في مراحل الخدمة المختلفة ، والتغير الذي سيحدث في الأجر .

جـ - قدم Sangeladji^(٢٢) اقتراحاً يقوم على تقدير الاصول الانسانية بالجمع بين تكلفة الحصول على الموظف أي التكلفة الأصلية مضافاً إليها التكاليف في المستقبل المرتبطة بخدمات الموظف المحتملة والتي تتمثل في مرتبات ومهايا دورية حيث أنها تمثل جزءاً من التكلفة الكلية للشركة عن الموارد الانسانية .

نالت طريقة الاستثمار أهمية خاصة في الأدب المحاسبي والتطبيق العملي لأنها تتطابق مع المبادئ المحاسبية التقليدية ، وتقوم على أساس التكلفة التاريخية ، بالإضافة إلى أن بعض صورها غير معقدة تقوم على تجميع التكلفة الفعلية التي حدثت لاستئجار الموارد الانسانية وتدريبها وتطورها . . . وتعامل كأصول ، ثم تعالج التكلفة كنفقة كلما تمت الخدمات بواسطة الموارد الانسانية^(٢٣) .

٣ - قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية :

تقوم هذه الطريقة على تحديد القيمة الحالية لمساهمة رأس المال الانساني في الأرباح في المستقبل ، ثم الرسملة المناسبة لهذه الأرباح .

اقترح Brummet, Famholtz and Pyle^(٢٤) معالجة عامة لتقدير ما تسهم به الموارد الانسانية في القيمة الكلية للمنشأة ، حيث يتم التنبؤ بالأرباح الكلية المتوقعة وتخصص لايجاد القيمة الحالية للمنشأة ، ويخصص جزء من القيمة الحالية للمنشأة للموارد الانسانية بنسبة قيمة الاستثمار في الموارد البشرية إلى مجموع موارد المشروع .

ثم قدما اقتراحا كتطوير للاقتراح السابق ، يقوم على تخصيص جزء من الأرباح غير العادية للموارد البشرية ، وذلك بنسبة قيمة الاستثمار في الموارد البشرية إلى مجموع موارد المشروع ، ثم خصم هذا الجزء لايجاد القيمة الحالية للموارد البشرية^(٢٥) .

يؤخذ على هذه الاقتراحات صعوبة التنبؤ بالأرباح الكلية المتوقعة ، وتحديد معدل خصم مناسب ، وكذلك فصل الأرباح المحققة نتيجة لرأس المال الانساني عن تلك الناتجة عن رأس المال المادي . كما أن هذه الاقتراحات لا توفر تقويما للفرد .

اقترح Hermanson طريقة الشهرة المستترة ، وبناء على هذه الطريقة تكون الأرباح غير العادية عن السنة الحالية أساسا لتقدير الأصول الانسانية . ترسم هذه الأرباح غير العادية وتخصص للأصول الانسانية^(٢٦) .

هذه الطريقة مرغوب فيها لأنها تقوم على أرقام دخل محققة فعلا ، ومع ذلك تواجه مشكلة تحديد معدل الرسملة المناسب ، كما يؤخذ عليها أنها ترجع جميع الأرباح غير العادية للموارد البشرية فقط ، وقد تؤدي إلى نتائج غير واقعية في حالة تحقيق المنشأة أرباحا عادية أو خسائر .

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن هو : ما هي أفضل الطرق لتقويم الأصول الانسانية ؟

الاجابة على هذا السؤال تتطلب أولا التعرف على فائدة المعلومات عن القوى البشرية في الشركة . وما هي نوعية القرارات التي ستعتمد على هذه المعلومات .

أهمية محاسبة الأصول الانسانية للقرارات الخارجية والداخلية :
يتزايد الاهتمام بفائدة المعلومات عن القوى البشرية في الشركة ، وينبعث الطلب على هذه المعلومات على مستويين متميزين :^(٢٧)

المستوى الأول : معلومات عن قوى العمل كمدخل لتقييم الأصول الانسانية لأغراض التقرير الخارجي . والهدف هو تقديم معلومات في التقارير المالية الأساسية للمستخدم الخارجي للمساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار^(٢٨) .

المستوى الثاني : معلومات عن قوى العمل كمدخل لتخطيط العمالة ، وذلك بتزويد الادارة ببيانات تستخدم في اتخاذ القرارات المختلفة الخاصة بالعاملين مثل : التعيين ، التدريب ، تشغيل العاملين والانتفاع بهم ، إنهاء عقودهم .

١ - محاسبة الأصول الانسانية والمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية :

غالبية النقاش المحاسبي السائد عن محاسبة الأصول الانسانية والتقارير الخارجية يعتمد على الأفكار الخاصة بالمقابلة السليمة بين النفقات والايرادات^(٢٩) . جوهر هذا الجدل قائم على أساس أن تكلفة مرتبطة بالعاملين تحدث في فترة معينة ، وتعطي عائداً اقتصادياً في فترات تالية ، وبالتالي تستحق معالجتها كأصول طبقاً لمفاهيم محاسبية مقبولة^(٣٠) .

يقول الكثير من مؤيدي المحاسبة عن الأصول الانسانية^(٣١) أن محاسبة الموارد الانسانية يمكن أن تستقطب منتفعين خارجيين للقوائم المالية ، وأن متخذي القرارات الخارجيين يجب أن يعرفوا التغيرات في الأصول حتى يقدرها بطريقة مناسبة الأصول والدخل . وإذا كان قد حدث تغير في الأصول الانسانية فإن محاسبة الدخل التقليدية تكون غير سليمة ، وكذلك أساس تقويم الأصول . لخصت لجنة المحاسبة عن الموارد الانسانية المنبثقة عن جمعية المحاسبين الأمريكية هذه الحالة كما يلي : -

« يمكن لمستخدمي القوائم المالية الخارجيين ، خاصة المستثمرين ، أن يستفيدوا من المحاسبة عن الموارد الانسانية بتقديم معلومات عن مدى الزيادة أو النقص في الأصول الانسانية للمنظمة خلال الفترة »^(٣٢) .

قال بعض الباحثين أن هناك درجة من الارتباط بين استثمار الشركة في الموارد الانسانية وبين إمكانية ربحيتها في المستقبل ، وأنه من المتوقع أن يستثمر المستخدمون للقوائم المالية مبالغ أكبر في الشركة التي تظهر قائمتها المالية استثماراً أكبر في الأصول الانسانية بالمقارنة بشركة تبين قائمتها استثماراً متناقصاً في الأصول الانسانية^(٣٣) .

يعتبر المحللون الماليون أن نوعية الادارة أحد العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد احتمالات الاستثمار في أوراق مالية معينة ، وأن المستثمر العادي لا بد أن يكون لديه معلومات تمكنه من الوصول إلى استنتاجه الخاص عن مستوى تطور الادارة ، وأن تكون هذه المعلومات مبنية على أساس ثابت ، وعلى فروض قابلة للمقارنة من سنة لأخرى^(٣٤) .

طلبت لجنة الموارد الانسانية (١٩٧٣ - ١٩٧٤) بضرورة إجراء بحوث وضعية عن أثر المحاسبة عن الموارد الانسانية على قرارات الاستثمار^(٣٥) .

نشر بحثان عن أثر محاسبة الأصول الانسانية على اتخاذ القرارات الاستثمارية :

الأول قام به نبيل الياس (١٩٧٢) (٣٦) ، والثاني قام به James, A. H. (1976) (٣٧) . كلا الباحثين عبارة عن تقرير عن تجربة عملية أجريت للاستجابة على سؤالين هما :
١ - هل المعلومات المحاسبية عن الموارد الانسانية تؤثر على قرارات الاستثمار ؟

٢ - لماذا يحتمل أن تؤثر المعلومات المحاسبية عن الموارد الانسانية على قرارات الاستثمار ؟

بالنسبة للسؤال الأول نتج عن كلا التجريبتين أن تضمين القوائم المالية معلومات عن الأصول الانسانية قد أثر في قرارات بعض مجموعات المستثمرين ، وباستخدام الوسائل الاحصائية وجد أن الفروق الملاحظة في القرارات لها دلالة احصائية .

بالنسبة للسؤال الثاني اختبر الباحثان عدة متغيرات كمحاولة لتفسير سبب اختلاف القرارات . هذه المتغيرات هي : -

أ - متغيرات خاصة بالمكونات الشخصية لمتخذي القرارات مثل : السن ، سنوات الخبرة ، المركز الوظيفي ، المستوى العلمي في المحاسبة والمالية ، عدد المحاضرات أو المقررات التي حضرها عن الأصول الانسانية .

ب - متغيرات خاصة بالتكوين العقائدي (العقلي) لمتخذي القرارات بقصد التكوين العقائدي الاطار الكلي للشخص الذي يمكنه من فهم العالم من حوله ، ومدى قبوله للأفكار والمعلومات الجديدة ، أو رفضه لها . أو بمعنى آخر مدى تفتحه العقلي .

ج - صياغات خاصة بمحاسبة الأصول الانسانية تعكس المعتقدات الأساسية عن محاسبة الموارد الانسانية والسائدة في الأدب المحاسبي .

- نتج عن كلا التجريبتين أن الخبرة هي المتغير الوحيد من المتغيرات الخاصة بمكونات الشخصية التي وجد ارتباط بينها وبين الاختلاف في القرارات المتخذة .

- نتج كذلك أن هناك علاقة إحصائية بين الاختلاف في القرارات وقبول بعض المعتقدات الأساسية عن محاسبة الموارد الانسانية .

- وجد أن التكوين العقائدي (درجة التفتح العقلي) ليس ضرورياً لتفسير

الاختلاف في القرارات عند إضافة معلومات عن الموارد الانسانية إلى المعلومات المحاسبية التقليدية .

وعلى ذلك فعدد سنوات الخبرة ، وقبول بعض الأفكار السائدة عن محاسبة الموارد الانسانية قد تكون سبباً محتملاً للتغير في القرار الاستثماري عند تقديم معلومات عن الأصول الانسانية . وأكثر الاحتمالات عن سبب التغير في القرارات هو المعلومات عن الأصول الانسانية نفسها ، حيث يبدو أن الأفراد يعتقدون أن استثماراً متزايداً في الأصول الانسانية سينتج عنه ربحية متزايدة للشركة .

٢ - محاسبة الأصول الانسانية والقرارات الخاصة بالعاملين :

مجال الاسهام الكبير لمحاسبة الموارد الانسانية هو القرارات الخاصة بالعاملين^(٣٨) (تأجير - تدريب - نقل - فصل) . تؤخذ هذه القرارات في كل منظمة بطريقة عفوية ، ونادراً ما يؤخذ في الاعتبار القيمة الحقيقية للفرد المقصود بالقرار بالنسبة للمشروع ، ولا التكاليف الفعلية للأجراء المتخذ^(٣٩) .

يتضمن مفهوم محاسبة الموارد الانسانية في جوهره هدف تحسين اتخاذ القرارات الخاصة بالعاملين وتسهيلها ، وأن تؤخذ هذه القرارات اعتماداً على البيانات المتعلقة بالأصول الانسانية وذلك بتحليل التكلفة والعائد المرتبطة بهذه القرارات .

عند اتخاذ قرارات تعيين العاملين ، يجب أن يؤخذ في الاعتبار المبالغ المدفوعة في اجراءات تعيين الموظف ، وتدريبه ، والراتب الدوري ، والمساهمة المتوقعة من العامل في إيرادات الشركة . يقوم القرار المعقول في مثل هذه الحالة على مقارنة القيمة الحالية للتدفق النقدي الداخل والخارج . وفي حالة زيادة التدفق النقدي الداخل عن الخارج تعطى الوظيفة للمرشح . ويتضمن هذا القرار اعتبارات مثل التي تؤخذ عند معالجة مشاكل أي موازنة رأسمالية .

قرار القيام بتدريب خاص للعاملين يشبه قرارات التعيين حيث يتضمن مقارنة بين تكلفة برامج التدريب ، وبين القيمة الحالية للزيادة في الانتاج التي يسهم بها الموظفون المدربون ، ويمكن فقط تبرير برامج التدريب إذا زاد الأخير عن الأول^(٤٠) .

والجدير بالذكر أنه بينما توجد وسائل فنية لتقدير ربحية الاستثمار المخطط في الأصول غير الانسانية ، فإن تطبيق نفس الوسائل الفنية على الاستثمار في المصاريف الخاصة بتطوير الموظفين لم تعط عناية كافية . حقيقة أن تقدير التدفق المالي يكون

أسهل في حالة الأصول غير الانسانية ، ولكن ذلك لا يبرر معالجة هذا الانفاق ذي الطبيعة الرأسمالية كمصروف ، بالإضافة إلى أن ناتج هذا الاستثمار قد يكون أفضل من ناتج بديل آخر في استثمارات غير انسانية . وخطورة معالجة الانفاق على العاملين كمصروف أكثر منه كاستثمار هو عدم السماح للعاملين أن يأخذوا فرصة عادلة عند التنافس على الأرصدة الرأسمالية . كما ينتج عنه أن تطوير الموظفين يكون أحد المجالات الأولى التي تخفض نفقاتها عندما يراد تقليل التكلفة^(٤١) .

يعتبر قرار نقل العاملين من قسم إلى آخر بنفس الشركة محلاً للجدل .

من وجهة نظر الشركة يجب أن يؤخذ في الاعتبار ما إذا كان هذا النقل سيزيد أو سينقص من ثراء الشركة . بناء على ذلك يتضمن القرار القيمة الحالية لمساهمة الموظف في ثراء الشركة (قيمة إنتاج الموظف مطروحاً منه الراتب ونفقات استهلاك الاستثمار في الأصل الانساني) في ظل الظروف الحالية ، والقيمة الحالية لمساهمة المتوقعة (قيمة إنتاج الموظف المتوقع مطروحاً منه الراتب ونفقات استهلاك الاستثمار في الأصل الانساني وتكلفة النقل) إذا تم النقل .

من وجهة نظر الأقسام يجب أن نأخذ في الاعتبار أن نفقات استهلاك الاستثمار في الأصل الانساني ستتحول مع الموظف . فبالنسبة للقسم المنقول منه يجب أن تكون الفوائد التي يحصل عليها القسم أقل من مجموع راتب الموظف ومصاريف الاستهلاك قبل أن تسمح له بالانتقال . وبالنسبة للقسم المنقول إليه يجب أن يكون ما يتوقع من الموظف يزيد عن راتبه ومصاريف الاستهلاك المحولة^(٤٥) . وبناء على ذلك فإن العاملين ذوي الاستثمار الكبير يكونون محل طلب قليل من الأقسام الأخرى ما لم تزد المزايا المتوقعة عن الراتب ومصروف الاستهلاك .

بالرغم من أن قرارات فصل العاملين تكون موازية لقرارات التخلص من الأصول المادية إلا أنهما غير متشابهين ، وهناك فارق اقتصادي أساسي بينهما . يمكن النظر إلى التخلص من أصل ثابت مثلاً على أنه قرار بعدم الاستثمار إذا كانت هناك قيمة لاعادة البيع ، وتستخدم وسائل التدفق النقدي المخصوم لمقارنة قيمة إعادة البيع (ناقصا تكلفة الازالة) بالقيمة الحالية لصافي التدفق النقدي مستقبلاً إذا احتفظ بالأصول .

أما في حالة الاستثمارات في الموارد الانسانية فلا توجد قيمة لاعادة البيع ، بل

قد يوجد اتفاق مرتبط بهذا القرار مثل التعويضات التي تدفع عند الفصل أو التقاعد المبكر . ويعني ذلك أن الاستثمارات في الموارد الانسانية بينما قد تكون ذات قيمة من وجهة نظر الفوائد المستقبلية هي في الواقع تكلفة غارقة بمجرد حدوثها . ولذلك يجب أن يبنى قرار فصل العاملين على مقارنة الفرق بين التكلفة والمزايا المحتملة في حالتي فصل الموظف أو الاحتفاظ به (٤٣) .

يبدو مما سبق أن المعلومات عن القوى البشرية قد تكون هامة للمستثمرين الخارجيين خاصة في الشركات التي تقوم أصلاً على الجهد الانساني مثل شركات الاستشارات العلمية ، وشركات الابحاث والتدريب ، والشركات التي تقدم الخدمات المحاسبية والقانونية . وكذلك الشركات التي تقوم أساساً على الخبرة والتخصص الشديد في العمل مثل شركات الطيران ، والفرق الرياضية . حيث أن العاملين بها هم أهم مواردها الانتاجية . وتظهر أهمية مفهوم محاسبة الأصول الانسانية بالنسبة للقرارات والقياسات الداخلية الخاصة بالعاملين حيث لا يمكن التشكيك في ضرورة البيانات الخاصة بالأصول الانسانية كأساس لاتخاذ القرارات الداخلية الخاصة بالعاملين .

تقييم المعالجة المحاسبية لمفهوم الموارد الانسانية :

يتضح من مراجعة الأدب المحاسبي أنه تناول موضوعين أساسيين يتعلقان بالموارد الانسانية :

الموضوع الأول : يتلخص في مدى القبول النظري لوجود الأصول الانسانية أو بمعنى آخر هل يمكن اعتبار الموارد الانسانية أصول وإدراجها في القوائم المالية؟؟ في رأيي أن العيب الأساسي في الجدل السائد في الأدب المحاسبي - السابق الإشارة إليه - أنه قائم على أساس من التعريفات ولم يقدم تحليلاً نظرياً متعمقاً يمكن أن يركز عليه مفهوم محاسبة الأصول الانسانية .

يبدو لي أنه لا شك في وجود قيمة مخزونية لا تنفذ للموارد البشرية . ولكن التساؤل هو : هل هذه القيمة تخص المشروع وبالتالي تعتبر أحد أصوله ؟ أم تخص العامل وبالتالي لا تعتبر أصلاً من أصول المشروع . يبدو أن هناك خلطاً بين رأس المال الخاص بالعامل وهو محصلة تعليمه وثقافته وخبراته السابقة على اشتغاله بالمشروع ، وبين أصول المشروع الانسانية والتي تنتج من استثمارات المشروع في الانفاق المتعلق بالعاملين . بالإضافة إلى تساؤل آخر : هل الانفاق على العاملين لا بد وأن يؤدي إلى وجود أصول إنسانية غير مسجلة؟؟

التبرير السائد في الأدب المحاسبي عن ضرورة تسجيل الأصول الانسانية يعتمد على الأفكار التقليدية الخاصة بمقابلة النفقات بالايادات بطريقة مناسبة . ففي الاجراءات المحاسبية الحالية تعالج نفقات تعيين العاملين ، وتدريبهم ، واكسابهم الألفة ، وتطويرهم كمصروفات للفترة التي حدثت فيها هذه النفقات . وبذلك تعكس قائمة الدخل ربحاً أقل في الفترة التي حدثت فيها هذه النفقات ، وربحاً أكبر في الفترات التالية نتيجة للزيادة في الايرادات الناتجة عن تأثير هذا الانفاق . كما أن قائمة المركز المالي لا تعكس أي جزء من هذه النفقات باعتبارها غير منتهية . أي لا تعكسها كأصول لها احتمالات تقديم خدمات في المستقبل .

المبرر الأساسي لرسملة الانفاق على العاملين هو المقابلة المناسبة للايرادات بالنفقات . فجوهر الجدل هو أن تكلفة مرتبطة بالتوظيف تحدث في فترة معينة وتعطي عائداً اقتصادياً في فترات تالية .

إذا كان ذلك صحيحاً وثابتاً فإن النفقات الخاصة بالعاملين تتضمن فعلاً خدمات محتملة ، وبالتالي تستحق معالجتها كأصول طبقاً للمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها . ولكن هذا التبرير غير مقنع حيث يمكن الرد عليه بفكرة لها نفس الوجهة من نظرية الاقتصاد وتتضمن أن التكلفة المرتبطة بالعاملين ليست أصولاً في العادة . تلخص هذه الفكرة فيما يلي : -

في الأسواق المتنافسة تنافساً معقولاً تميل الموارد الانتاجية إلى أن يدفع عنها قيمة انتاجها الحدي . ونتيجة لذلك فإن معدلات الأجور تقترب عادة من قيمة الزيادة في الايرادات الناتجة عن قوة العمل . يضاف إلى ذلك أن معدلات الأجور تقترب من قيمة الانتاج الحدي للعاملين بغض النظر عن وجود أو عدم وجود نفقات خاصة بالعاملين مثل نفقات التدريب مثلاً . وإذا لم يكن هذا هو الموقف فإن أي شركة تحاول أن تعوض تكلفة التدريب الذي قدمته للعاملين بأن تدفع لهم أجراً أقل من قيمة الانتاج الحدي . سيؤدي هذا إلى انتقال العاملين بها إلى شركات أخرى تكون مستعدة لدفع معدل الأجور السائد في السوق .

معنى هذا أن التكلفة المرتبطة بالعاملين لا تؤدي إلى وجود أصول انسانية بطريقة آلية ، حيث أن هذه التكلفة لا تعني دائماً احتمال تقديم خدمات في المستقبل للشركة التي تحملتها .

من الواضح أن التبرير المحاسبي الخاص بضرورة رسملة النفقات الخاصة

بالعاملين من أجل الحصول على مقابلة أفضل ، وللاعترااف بإمكانية وجود خدمات في المستقبل لا تقدم أساسا نظريا متينا لوجود أصول انسانية غير مسجلة . كما أن التبرير الاقتصادي المقدم مبسط ، ولا يقدم في صورته هذه دليلا مقنعا ضد وجود الأصول الانسانية غير المسجلة . وسيتم تناول الموضوع بتحليل أكثر عمقا في الجزء الاقتصادي من البحث .

الموضوع الثاني : يتضمن قياس الأصول الانسانية ، والبحث عن أفضل مقياس لها بفرض أن هذا القياس سيحسن من اتخاذ القرارات .

تركز المعالجات الواردة بالأدب المحاسبي على افتراض ضمني وهو أن رقما واحدا - التكلفة أو القيمة - يمكن أن يكون نافعا لكل الأغراض .

يوجد هذا الاعتقاد في أغلب المقالات التي تعالج مشاكل قياس الأصول الانسانية ، حيث تناقش مزايا ومضار كل طريقة كما لو كانت طرق القياس هذه بدائل شاملة وأن احداها لا بد أن يمثل الأفضل .

من المتعارف عليه أن الهدف من التقارير الداخلية غيره للتقارير الخارجية الأول يركز على اتخاذ القرارات . والثاني يركز على قياس الأداء .

تم القرارات الداخلية بناء على بيانات عن التوقعات عن العمليات في المستقبل ، وتكون البيانات التاريخية مفيدة لعملية اتخاذ القرارات الداخلية إلى المدى الذي تسهل فيه التنبؤ عن عمليات المستقبل .

من ناحية أخرى يركز قياس الأداء على ما أنجز فعلا أكثر منه على ما الذي خطط له ، أو نتوقعه مستقبلا . وعلى ذلك تكون البيانات عن الأداء في الماضي أنسب من بيانات قائمة على توقعات المستقبل بالنسبة لهذا الغرض . وبالرغم من القول أن الغرض من التقارير المالية هو أيضاً تحسين عملية اتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه القوائم ، إلا أن ذلك لا يكون بسبب أن هذه المعلومات المحاسبية تنشأ مباشرة لمثل هذا الغرض ، ولكن بسبب أن التقارير الخارجية تقدم بيانات ومعلومات قد تساعد المستخدمين الخارجيين في التنبؤ عن عمليات الشركة في المستقبل ، أو الاستدلال من هذه التقارير . فبالنسبة للتقارير الخارجية تكون مسئولية المحاسب محدودة فقط في المحاسبة عما قد حدث وليس عما هو متوقع أن يحدث . ومهمة مستخدمي القوائم هي تعميم النتائج على العمليات في المستقبل بناء على الموقف المالي المعلن للشركة ونتائج عملياتها .

بناءً على ما سبق يجب أن نفرق بين محاسبة الأصول الانسانية للتقارير الخارجية ، ومحاسبة الأصول الانسانية للتقارير الداخلية حتى يمكن التعرف على طرق القياس الملائمة في كل حالة .

بالنسبة للتقارير الخارجية إذا توافرت الشروط اللازمة لمعالجة الانفاق المرتبط بالعاملين كأصل تعتبر التكلفة التاريخية هي أنسب المعالجات . فالانفاق الفعلي على الموارد الانسانية والذي يتوقع أن يفيد الفترات المستقبلية يمكن رسملته واستهلاكه على هذه الفترات .

قد يؤخذ على هذه المعالجة :-

- أ- عدم موضوعية الاستهلاك .
- ب- عدم القدرة على التعرف على الفرق المحتمل - والذي قد يكون هاماً - بين تكلفة الأصول الانسانية وقيمتها الاقتصادية .

مشكلة الذاتية ليست خاصة بمحاسبة الأصول الانسانية فقط . فالأصول الثابتة تستهلك ، والأصول المعنوية تستهلك أيضاً على فترة عمرها الانتاجي . وقد قبل المحاسبون هذه المعالجة الذاتية وتعارفوا عليها .

أما الاهتمام بالفرق بين تكلفة الموارد الانسانية وقيمتها فيعبر عن الفشل في التعرف على أن الغرض من التقارير الخارجية هو تعريف مستخدمي القوائم المالية بالموقف الحالي للشركة ، ونتائج عملياتها ، وليس تحديد قيمة الشركة حيث تركز التقارير الخارجية على قياس الأداء ، الذي يركز على ما أنجزته الشركة ، وليس على ما يتوقع أن تفعله الشركة مستقبلاً . والقيمة الحقيقية للموارد الانسانية مقياس قائم على توقعات العمليات في المستقبل أكثر منه على ما أنجزته الشركة ،

ينشأ الاهتمام بالتقرير عن قيمة الموارد الانسانية من فكرة أنه بدون مثل هذا القياس فإن الادارة قد تقوم بأفعال ضارة بالشركة في محاولة منها لتحسين نتائج الأعمال في الأجل القصير . قد يكون هذا الرأي صحيحاً إلى حد ما ، ومع ذلك توجد حالات مماثلة في ادارة الأصول الثابتة ، فقد تخفض الادارة مصاريف صيانة الآلات بحيث تظهر رقم دخل أفضل على حساب عدم كفاءة الآلة مستقبلاً . ولا يتفق مع مبدأ الثبات أن يطالب المحاسبون بأهمية قيمة الموارد الانسانية ، بينما يفشلون في تطبيق نفس الرأي على الأصول الأخرى^(٤٤) .

الجدير بالذكر أن طريقة التكلفة التاريخية بالنسبة للتقارير المالية - بصفة عامة - لها حدودها . وأن استخدام محاسبة الموارد الانسانية نفس الطريقة سيخضعها لنفس القيود .

بالنسبة للتقارير الداخلية يجب مراعاة ما يلي :-

١ - ضرورة وجود علاقة وثيقة بين القرارات المراد اتخاذها وطرق القياس ، حيث لا يمكن اتخاذ أي قرار داخلي دون قياس مناسب للعوامل المتضمنة في القرار إذا أريد للقرار أن يكون اقتصاديا .

٢ - طرق القياس الملائمة لنوع معين من القرارات لا تكون كذلك بالنسبة لقرارات أخرى . فطريقة قياس تكلفة الاستغناء عن أحد العاملين تعتبر قياسا مفيدا عند اتخاذ قرارات الاستغناء ، ومع ذلك فهي مقياس لا توجد علاقة وثيقة بينه وبين القرارات الخاصة بالتعيين والنقل . ويعني ذلك أنه بدون معرفة القرار المراد اتخاذه فإن أي محاولة للقياس يمكن أن تكون غير مرتبطة بالموضوع ، وبدون دلالة .

النتيجة التي أريد أن أركز عليها هي أنه لا يمكن اقتراح أي طريقة لقياس الأصول الانسانية ما لم نأخذ في الاعتبار الغرض من القياس .

فمقاييس محاسبة الموارد الانسانية لأغراض التقارير المالية يجب أن تبنى على الغرض العام للتقارير المالية وهو إعلام مستخدمي القوائم عن الموقف المالي للشركة ونتائج عملياتها مع التركيز على الأداء ، وذلك يؤدي إلى اعتبار مقياس التكلفة التاريخية هو أنسب المقاييس .

ولما كان الغرض من التقارير الداخلية هو تحسين عملية اتخاذ الادارة للقرارات فإن طريقة القياس لا يمكن أن تقترح منفصلة عن الهدف من القرار والعوامل المؤثرة فيه .

الموارد الانسانية في الأدب الاقتصادي

حرص الاقتصاديون لفترة من الوقت على الاعتراف بالانسان كمورد اقتصادي مع الأرض ورأس المال والمنظم .

يعرف Irving Fisher رأس المال بأنه :

« دخل في المستقبل مخصص أو مرسل » .

المشكلة الأساسية في التقويم هنا هي ترجمة المستقبل إلى الحاضر ، أي تحديد القيمة الرأسمالية للدخل في المستقبل ، حيث يجب حساب قيمة رأس المال من قيمة صافي الدخل المقدر مستقبلاً وليس العكس .

بناء على ذلك يعرف رأس المال بأنه مصدر للدخل وأن قيمته في الواقع هي القيمة الحالية للدخل في المستقبل مخصوماً بمعدل يحدده مالك المصدر .

لا يميز تعريف فيشر بين رأس المال الانساني الذي هو مصدر للدخل كامن في الشخص ورأس المال غير الانساني . المشكلة هنا هي أنه في عالم الدخل غير المؤكد في المستقبل ، ومعدلات الخصم غير المحددة تماماً لا يمكن تحديد القيمة الحالية للانسان بدقة . أما بالنسبة لقيمة رأس المال غير الانساني فيمكن الاستدلال عليها من معرفة أسعار السوق ، وهو الشيء القليل الجدوى في حالة رأس المال الانساني بسبب التغير في الأداء ، وعلى ذلك يوجد فارق هام بين رأس المال الانساني وغير الانساني^(٤٥) .

بالرغم من الصعوبات السابقة فقد تأثر المحاسبون بهذا المفهوم الاقتصادي لرأس المال ، وبناء عليه اقترحوا مجموعة من الطرق لقياس الأصول الانسانية قائمة على وجهة النظر الاقتصادية والتي سبق الإشارة إليها تحت عنوان « قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية » .

الأدب الاقتصادي المعاصر المتعلق برسملة الانسان هو فرع من فروع الاقتصاد التي تعالج مشكلة التدريب . يهتم هذا الأدب بمناقشة مدى إمكانية وجود أصول إنسانية غير مسجلة ناتجة عن استثمارات الشركة في الانفاق على العاملين ، وما هي الشروط التي لا بد من توافرها حتى يمكن القول أن هناك أصولاً إنسانية غير مسجلة ، وهل كل الانفاق على العاملين يؤدي إلى خلق أصول إنسانية ؟

يفترض هذا الأدب أن سوق العمل لا يحتوي النوعيات المختلفة من العاملين ، وأنه من الضروري للشركة أن تدرب مواردها الانسانية في حالة عدم توافر النوعيات الملائمة في السوق . وعادة ما يتصور هذا التدريب متدرجاً من العام إلى الخاص .

يعرف Becker التدريب العام بأنه التدريب الذي يزيد من إنتاجية العامل بصفة عامة (للكثير من الشركات) بمقدار يساوي الزيادة في الإنتاجية المحققة في الشركة التي قدمت التدريب . والتدريب الخاص هو الذي يزيد من إنتاجية الشركة التي قدمت

التدريب عنه في أي شركة أخرى . والتدريب الكامل الخصوصية هو تدريب لا يكون له تأثير على إنتاجية العامل في أي مكان إلا في الشركة التي تقدم التدريب^(٤٦) .

بناء على التعاريف السابقة يتم التعبير عن شرط التوازن في الفترات المختلفة فيما يتعلق باستثمارات الشركة في التدريب العام والخاص والأجور بالمعادلة التالية : (٤٧)

(١) عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب + القيمة الحالية لجملة عوائد الانتاج الحدي في الفترة ز بعد التدريب = الأجور في فترة التدريب + الانفاق النقدي على التدريب العام + الانفاق النقدي على التدريب الخاص + القيمة الحالية لجملة الأجور في الفترة ز بعد التدريب .

تستخدم المعادلة السابقة (١) لتحديد الشروط التي لا بد من توافرها حتى يمكن للمصاريف التي تصرف على تدريب العاملين أن توجد أصول إنسانية غير مسجلة - من وجهة نظر الشركة^(٤٨) .

ذكر Flamholtz أن هناك شروطاً مسبقة وضرورية لصلاحية اعتبار الناس كأصول في التقرير الخارجي للشركة المستخدمة لهم - أهم هذه الشروط هي أن يتضمن الأصل احتمال تقديم خدمات في المستقبل ، فهذه هي الخاصية الأساسية لكل الأصول^(٤٩) .

وفي تفسير إمكانية تصنيف نفقات التدريب كأصول تقدم خدمات في المستقبل يقول Hendrikson : - .

« يجب أن يكون للحقوق فوائد (مزايا) موجبة ، أما الحقوق التي لا يترتب عليها مزايا أو تؤدي إلى مزايا سالبة فهي ليست أصولاً »^(٥٠) .

ويتفق Flamholtz مع Hendrikson حيث أنه في مناقشة كيف يمكن قياس المكاسب التي يقدمها الموظف في المستقبل قال ما يلي : -

« يجب بطبيعة الحال أن تخصص ما يدفع للفرد كراتب حتى يمكن أن نحدد صافي اسهامه »^(٥١) .

بناء على ما سبق فإن التساؤل الأساسي هو : هل مصاريف التدريب تحقق المعايير التي وضعت لمعالجة الشخص كأصل ؟ . أو بتعبير آخر في ضوء أي الظروف تعتبر هذه المصروفات منتجة لمزايا ممكنة موجبة ؟؟

يجب الاقتصاديون على هذا التساؤل بالبدء بتحليل فروض السوق الكاملة التنافس^(٥٢) ، ثم يستبعدون هذه الفروض بالتتابع للتعرف على العوامل أو الشروط التي تؤدي إلى خلق الأصول عند كل خطوة .

أولاً : سوق العمل الكاملة التنافس :

فروض سوق العمل كاملة التنافس هي : جميع العمال متجانسون وهم عوامل انتاج قابلة للتبادل فيما بينهم بالتساوي ، وأن وجود عمالة كاملة ، ومعلومات كاملة ، وإمكانية حركة كاملة . كل ذلك يتضمن توازناً ، وإعادة تخصيص لحظي لقوى العمل استجابة للتغيرات في بيئة السوق .

في ضوء الفروض السابقة يجب ألا يكون لدى الشركة الحاجة ، ولا الرغبة في أن تنشغل في تدريب من أي نوع فجميع العاملين يكون لهم مهارات عمل متماثلة ، وكل عامل يمكنه أن يحل محل أي عامل آخر دون نقص في الانتاج الحدي . بالإضافة إلى ذلك فإن توافر المعلومات الكاملة عن العاملين ، وإمكانات التحرك الكاملة ، وإعادة التخصيص اللحظي ، كل ذلك يعني أن العاملين لا يقفل عليهم في أي شركة معينة^(٥٣) .

ثانياً : عدم التجانس في عرض العمالة :

إذا أسقطنا فرض « التجانس في عرض العمالة » ، وأبقينا على فرض تجانس الطلب على العمالة ، يكون من المفيد لكل من الشركات والعمال الاهتمام بالتدريب العام . يهتم العمال بالتدريب العام لأنه سيزيد من إمكانية تسويقهم في المستقبل . وتهتم الشركة بالتدريب العام حيث لا يمكنها الحصول على المقدار الضروري من العمال المهرة بصفة عامة من السوق ، ففي أي سوق عمل تكون إمكانية إيجاد العدد الكافي من العاملين ، والمناسب للبيئة الاجتماعية للعمل صغيرة . والمقصود هنا ليس الفرق بين شركات تفضل تأجير عمال مدربين تدريباً كاملاً ، وشركات تفضل أن تقوم هي بتدريب العاملين . بل غالبية الشركات عند لحظة معينة - بسبب عوامل السوق - ستجد نفسها في وضع يفرض عليها تقديم تدريب عام لقطاع من قوة عملها لوجود عدد غير مناسب من العمال المدربين بطريقة مناسبة في السوق ككل .

إذا فرضنا أن التدريب الذي تقدمه الشركة عاماً كله ، يصبح الانفاق على التدريب الخاص صفراً . وعلى ذلك تتحول المعادلة رقم (١) إلى :

(٢) عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب + القيمة الحالية لجملة عوائد الانتاج الحدي في الفترة ز بعد التدريب = الأجور في فترة التدريب + الانفاق النقدي على التدريب العام + القيمة الحالية لجملة الأجور في الفترة ز بعد التدريب .

وحيث أن قوى السوق تميل عادة الى معادلة : الأجور بعد فترة التدريب بعائد الانتاج الحدي للعامل بعد فترة التدريب . فعلى ذلك يمكن حذف الحدين من المعادلة السابقة لتصبح :

(٣) الأجور في فترة التدريب = عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب - الانفاق النقدي على التدريب العام .

تشير المعادلة رقم (٣) إلى أن العامل يرى في التدريب وسيلة لبناء رأسماله ، وهو لهذا يقبل في فترة التدريب أجراً أقل من عائد انتاجه الحدي لتوقعه أن التدريب العام سيرفع من انتاجيته في المستقبل بحيث يصبح عائد انتاجه الحدي بعد التدريب اكبر من عائد انتاجه الحدي في فترة التدريب . ولأن التدريب عام فهذه الزيادة سترجم الى أجور أعلى في المستقبل لتتساوى مع عائد الانتاج الحدي بعد التدريب . وهذا التوقع هو الذي يحفز العامل على قبول أجر أقل من عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب . وبذلك يتضح أن تكلفة التدريب العام تدفعه الشركة ولكن يتحملة الموظف^(٥٤) .

الجدير بالذكر أنه قد أجرى العديد من الدراسات الوضعية لاختبار الأفكار النظرية لبيكر Backer^(٥٥) ، ولقد أكدت هذه الدراسات أن العمال ينظرون فعلاً الى الانفاق على التدريب العام كجزء من الحصيلة الكلية للأجر ، وأنه بالرغم من أن الشركة تدفع الانفاق النقدي للتدريب فإن العامل يتحمل تكلفة التدريب واقعياً بقبول أجر أقل من عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب .

بناء على ما سبق تعالج نفقات التدريب العام بالاضافة الى الأجور في فترة التدريب كمصروفات خلال فترة التدريب حتى يمكن مقابلة عائد الانتاج الحدي في فترة بالتكلفة الكلية .

خلاصة القول أن نفقات التدريب العام لن يترتب عليها مزايا للشركة في المستقبل خلال فترة عمل العامل . وبذلك فإن الانفاق على التدريب العام لا يكون أصلاً . ويعالج كمصروف خلال فترة التدريب .

ثالثاً : عدم التجانس في الطلب على العمالة :

تمت المناقشة السابقة في ضوء فرض عدم تجانس عرض العمالة وفرض تجانس الطلب عليها . فإذا اسقطنا هذا الفرض الأخير وافترضنا أن العاملين ليسوا البدائل الكاملة للأنواع المختلفة من العمل ، سواء أكان ذلك داخل الشركات ، أو فيما بينها . في هذه الحالة يجب على الشركات أن تؤجر العاملين وتدريبهم للقيام بأعمال خاصة . أي يجب على هذه الشركات أن تنشغل في تدريبات خاصة^(٥٦) .

طبقاً لتعريف Becker فإن التدريب الخاص يزيد من انتاجية العامل للشركة التي قدمت التدريب بمقدار أكبر من الزيادة في الانتاجية السوقية العامة . في ضوء هذه الظروف لن يكون العامل مستعداً لتحمل تكلفة التدريب ، وسيصر على تناول الأجر السوقى خلال فترة التدريب - حيث أن الزيادة في عائد الانتاج الحدي خاص بالشركة ولا يمكن الاستفادة منه في السوق العام . والشركة من جانبها ستكون مستعدة لتحمل تكلفة التدريب الخاص ، لأن العامل المدرب تدريباً خاصاً تكون قيمته بالنسبة للشركة التي قدمت التدريب أكبر من قيمته للسوق العامة . وبناء على ذلك فإن الشركة التي تقدم التدريب الخاص لا ترى ضرورة لرفع أجر العامل ليتكافأ مع عائد الانتاج الحدي في فترة ما بعد التدريب .

في هذه الحالة ستتحمل الشركة تكلفة التدريب الخاص ، وتصبح مصاريف التدريب الخاص قابلة أن تكون أصلاً إذا تحقق الشرط التالي :

جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج الحدي في فترة ما بعد التدريب - جملة القيمة الحالية للأجور في فترة ما بعد التدريب = قيمة موجبة (أكبر من صفر) .

والجدير بالذكر أن هناك دراسات وضعية كثيرة في أدب رأس المال الانساني تثبت أن أصحاب الأعمال يعملون على زيادة فروق التدفق النقدي بين عائد الانتاج الحدي في فترة معينة والأجور في نفس الفترة بمحاولة زيادة فترة التدريب الخاص للعاملين^(٥٧) .

قدم الفرضية السابقة Walter Oi^(٥٨) وذلك بتقسيم تكلفة التوظيف إلى : تكلفة ثابتة : اجراءات تعيين ، واختبار ، تدريب ، وتكلفة متغيرة : الأجور ، والمزايا المرتبطة بعدد ساعات العمل .

وافترض أنه كلما زاد استثمار صاحب العمل في التكلفة الثابتة كلما قل استعداده

للتخلي عن العاملين عنده ، ولقد قدم أدلة تؤكد صحة هذا السلوك في السوق .

تم اختبار الفرضية السابقة بواسطة Barth^(٥٩) الذي وضع نموذجاً لتحليل عملية فصل العاملين على شكل سلسلة زمنية ، ومن أن كثيراً من الصناعات قد تؤخر معدلات تسريح العاملين لاحتمال إعادة تشغيلهم ، وأن هذا السلوك يحتمل أن يرتبط بدرجة التدريب الخاص الذي قدم للعاملين . بمعنى أن صاحب العمل يبحث دائماً على زيادة فروق التدفق النقدي بين جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج في فترة زمنية معينة ، وجملة القيمة الحالية للأجور في نفس الفترة . ولقد تأكدت هذه النتائج بواسطة باحثين آخرين قاموا ببعض الدراسات التطبيقية^(٦٠) .

اتبع Pencavel في بحثه سنة ١٩٧٢ نفس الاتجاه السابق وانتهى الى أن الشركات في السوق غير المرنة سترفع أجور العمال المدربين تدريباً عالياً حتى تتفادى إنهاء العقود قبل الأوان^(٦١) .

كما فحص Parsons^(٦٢) - ١٩٧٢ - وضعياً - الاستثمارات في الموظفين والعاملين ، وأثر ذلك على معدلات الاستغناء عنهم قبل نهاية العقود . ولقد افترض أنه حيث يكون الاستثمار الخاص في العاملين كبيراً تكون عملية الاستغناء عنهم منخفضة ، وأن الاستغناء عن العاملين يرتبط عكسياً مع نصيب العاملين من التكلفة الخاصة ، ولقد دعم هذا الفرض بدراسة تطبيقية في ٤٧ صناعة كبيرة .

يطرح العرض السابق تساؤلاً هاماً وهو : هل إذا تم استثمار في تدريب خاص ، وبذلك تأجلت عملية الاستغناء عن العاملين ، أو زادت بعض الأجور بهدف الإبقاء على العاملين ، فهل يمكن لصاحب العمل أن يستعيد استثماره؟؟ أو بتعبير آخر هل يمكن لنفقات التدريب الخاص أن تخلق أصولاً غير مثبتة بالدفاتر؟؟

يتضح مما سبق أنه حتى في حالة التدريب الخاص هناك قوى متعددة تعمل على القضاء على الفرق بين جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج الحدي في فترة معينة وجملة القيمة الحالية للأجور في نفس الفترة - مثال ذلك محاولة أصحاب الأعمال زيادة أجور العاملين حرصاً في الإبقاء عليهم من التحرك في أسواق غير مرنة .

وبذلك يتضح أن التدريب الخاص شرط ضروري - ولكن ليس كافياً - لوجود أصول انسانية غير مسجلة .

القيود على حركة العاملين وهيكل تكوين أسواق العمل :

تم التحليل السابق في ضوء فرض « إمكانية التحرك الكاملة للعاملين » . سنطرح هذا الفرض ، ونتناول العوامل المختلفة في أسواق العمل الداخلية والخارجية والتي تعمل على تقييد حركة العاملين ، وربما تؤدي الى خلق قيم للأصول الانسانية .

سوق العمل الداخلي هو بنية تحليلية يفترض فيها أنه قد تم وضع الأجور ، وحددت اختصاصات العاملين في المنظمة ، بقواعد ادارية أكثر منها بقوى العرض والطلب .

يستخدم تعبير « هيكل أسواق العمل » « Structured Labor Markets » ليعكس تأثير كل من الأجور ، والتعديلات في قواعد العمل في أسواق العمالة القائمة عادة على وجود اتحاد عمال . ومع ذلك نفس هذه التأثيرات توجد عادة في حالة عدم وجود اتحاد عمال نتيجة للاتفاق بين أصحاب الاعمال والعامل ، أو لأن صاحب العمل يحاول تقديم مزايا كافية بهدف منع قيام اتحاد حتى تكون لديه مرونة نسبية في تحديد قواعد العمل ومعايير الانتاج^(٦٣) .

ينظر الى تأثير مكونات سوق العمل على عملية خلق الأصول من ناحيتين : التأثير من خلال الأجور ، والتأثير من خلال التعديل في قواعد العمل . وأيا منهما قد يعمل على تقليل إمكانية حركة العاملين^(٦٤) .

أولاً : الأجور وخلق الأصول الانسانية :

من الناحية النظرية في الفترات التي يكون فيها سوق العمل مرناً Loose حيث توجد زيادة في عرض العمالة فإن « الأجور الاتحادية المميزة » تعوق حركة العاملين الذين يتمتعون بهذا الامتياز . وبذلك يزيد احتمال خلق الاصول . أما في حالة سوق العمل غير المرن - أي التي يقل فيها العرض - فإن هذا الموقف يحدث فيه تغيير ، حيث ترتفع الأجور غير الاتحادية بالنسبة للأجور الاتحادية لأن الأجور الاتحادية تكون مرتبطة بالعقود ومنخفضة ، بينما الأجور غير الاتحادية بخلاف ذلك . وبذلك تصبح العمالة أكثر قدرة على الحركة نحو الأجور المرتفعة ، وهذا بالتالي يقلل من الفرق بين عائد الانتاج الحدي في فترة معينة والأجور في نفس الفترة ، وبالتالي يقلل من احتمال خلق الأصول الانسانية^(٦٥) .

أما من الناحية التطبيقية فقد قام Schwenk^(٦٦) بدراسة وضعية أثبت فيها أن

الشركات تعطي العمال المهرة أجوراً تتفق مع أجورهم السائدة في السوق . فقد وجد أنه في « أسواق العمل غير المرنة » لا توجد من الناحية العملية فروق بين معدلات الأجور الاتحادية وغير الاتحادية وأكد هذا الرأي Wachter^(٦٧) فقد وجد أنه - في داخل الشركة - تتذبذب أجور العمال غير المهرة بتذبذب درجة البطالة . أما أجور العمال المهرة داخل الشركة فقد بقيت دون تغيير حيث لا توجد بطالة كبيرة بين اهؤلاء العمال .

هذا العامل هام فيما يتعلق بموضوع خلق الأصول الانسانية لأن أكبر الاستثمارات يحتمل أن تتعلق بالعاملين المهرة . وبالرغم من ذلك ففي السوق غير المرنة فإن العاملين المهرة تكون لهم أكبر الفرص للتحرك حيث توجد الأجور المرتفعة بما يقلل احتمال خلق الأصول الانسانية .

والجدير بالذكر أن الشركات لا تستطيع أن تتجاهل العلاقة بين الأجور التي تدفعها للعمال غير المهرة ومستوى الأجور في السوق . فلقد أثبتت الدراسات الميدانية أن العاملين الذين يحصلون على أجور منخفضة ، أو غير مهرة هم الأكثر احتمالاً أن ينهوا عقودهم بالمقارنة بالعمال المهرة أو العمال الأساسيين^(٦٨) .

يتضح مما سبق أنه إذا لم يدفع صاحب العمل للعمال أجراً يعادل عائد انتاجه الحدي ، فإن هذا العامل سترك العمل وبالتالي لا يكون هناك مجال للمجدد حول خلق أصول انسانية .

ثانياً : التعديل في قواعد العمل وخلق الأصول الانسانية :

التركيز هنا على تعبير « قواعد العمل » . ويقصد به هل سوق العمل قائم على وجود اتحاد عمال أو بدون وجود اتحاد عمال ؟ .

يلاحظ أن قواعد العمل المدونة التي تضعها المؤسسات تكون مجزية لكل من صاحب العمل والعمال . وعادة عندما يدون اتحاد العمال قواعد للعقود فهو واقعياً لا يفعل أكثر من وضع ما هو موجود سابقاً في صورة رسمية^(٦٩) .

عند مناقشة الاقتصاديين « لسوق العمل الداخلية » من حيث مدى قيامها بعملية تخصيص تلقائية (آلية) للعاملين يتضح أنها لا تعد بأجور أعلى ، أو عمل مرغوب أكثر للذين يرغبون في البقاء ، بل وتقلل باب التعيين في وجه العمال الخارجيين .

بناء على ذلك فإن « سوق العمل الداخلية » لا تشجع خروج العاملين ، ويتم

ذلك بتقليل احتمال الحصول على عمل مماثل في الخارج ، وليس بجعل العمل الحالي أكثر جاذبية^(٧٠) .

والجدير بالذكر أنه ما أن يكتسب العامل أقدمية في الشركة ، وأمن وظيفي إلا وتصبح حرية الحركة بالنسبة له أقل جدوى وأقل جاذبية ، وبذلك تتحقق وظيفة سوق العمل الداخلية . وكما أوضحنا فيما سبق فإن القيود على حركة العاملين تجعل من الممكن نظرياً أن يعطى العامل أجراً أقل من عائد انتاجه الحدي بما يحتمل أن يؤدي إلى خلق أصول انسانية . ولكن يجب أن نأخذ في الاعتبار أن هذا الاحتمال ينشأ في أسواق العمل المرنة . أما في أسواق العمل غير المرنة فإن القيود على حرية حركة العاملين تقل خاصة بالنسبة للعمال المهرة^(٧١) . كما سبق فإن استجابة العاملين للحركة نحو الأجور المرتفعة تقلل الفرق بين الأجر الذي يحصل عليه العامل في فترة معينة وعائد انتاجه في نفس الفترة ، وبذلك تقل احتمالات خلق الأصول الانسانية في أسواق العمل غير المرنة .

تقييم المعالجة الاقتصادية لمفهوم الأصول الانسانية :

يتضح من دراسة التحليل الاقتصادي المتعلق برسملة الانسان أن الغرض الأساسي هو تحديد العوامل والشروط التي تؤدي إلى وجود أصول انسانية غير مسجلة . ولقد حدد الاقتصاديون عاملين :

١ - إجراء تدريب خاص للعاملين .

٢ - وضع قيود على حركة العاملين .

انتهى الاقتصاديون الى أنه كلما زادت خصوصية التدريب الذي تقدمه المنشأة ، وكلما زادت القيود على حركة العاملين كلما زادت امكانية خلق الأصول الانسانية . معنى هذا أنه في ضوء بعض الشروط قد تتواجد أصول انسانية غير مثبتة .

في رأيي أنه بالرغم من أن التحليل الاقتصادي يوضح امكانية وجود أصول انسانية غير مسجلة . إلا أن العوامل التي اعتمد عليها الاقتصاديون نادراً ما تؤدي الى خلق أصول انسانية غير مسجلة ، مما يقلل من أهمية المحاسبة عن الأصول الانسانية للتقارير الخاجية ، ويقلل من أهمية اثبات قيمة الأفراد على قائمة الميزانية ويرجع ذلك للأسباب التالية :-

١ - مجرد وجود تدريب خاص غير كاف لنشأة الأصول لنشاط الانسانية ، بل

يجب أن يتوافر في نفس الوقت عامل عدم امكانية انتقال العمال . وحيث أن الأعمال الشديدة التخصص قليلة نسبياً^(٧٢) بالنسبة لمجموع الأعمال المتاحة في سوق العمل ، فإن إمكانية ترك العمال للعمل تمثل تهديداً مستمراً لصاحب العمل خاصة من العمال المهرة . وكما اتضح من التحليل السابق فإن أصحاب الأعمال يقاومون هذا الاحتمال برفع أجور العمال بما يدفع بهذه الأجور نحو عائد الانتاج الحدي وبالتالي تقل فرص خلق الأصول . بناء على ذلك يمكن القول أن الأصول الانسانية غير المسجلة قد تكون ظاهرة نادرة فمن الصعب تواجد عاملي : خصوصية التدريب ، وعدم قدرة العاملين على الحركة في نفس الوقت .

٢ - لو فرضنا تواجد ظروف غير عادية نسبياً امتزجت معاً لتعطي أصولاً انسانية غير مسجلة ، فبقاء هذه الأصول يتطلب أن يكون سوق العمل مرناً ، أما في أسواق العمل غير المرنة فتزيد امكانية انتقال العاملين ، وكذلك امكانية رفع أجورهم مما يقلل من احتمالات نشأة الأصول الانسانية .

معنى هذا أن الظروف التي تؤدي الى ايجاد أصول انسانية نادرة . بالاضافة إلى أن محصلة هذه الموارد لو وجدت تكون مؤقتة وبعيدة عن تحكم الادارة .

خلاصة ونتائج :

١ - استجابة للاهتمام المتزايد بالدراسات الخاصة بالموارد الانسانية في فروع المعرفة المختلفة يهدف هذا البحث الى دراسة مفهوم الموارد الانسانية في كل من الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي بغرض الاجابة على التساؤلات الآتية :-

أ - هل يمكن معالجة موارد المشروع البشرية كأصول لها قيمة نقدية ؟ وبالتالي ادراج هذه القيمة في القوائم المالية .

ب - ما هو تأثير البيانات الخاصة بالموارد على القرارات الخارجية والداخلية .

٢ - تناول المدع المحاسبي مفهوم الموارد الانسانية في ثلاثة اتجاهات رئيسية

هي

أ - القبول النظري لوجود الأصول الانسانية .

ب - طرق قياس الأصول الانسانية .

ج - أهمية محاسبة الأصول الانسانية للقرارات الداخلية والخارجية .

- من حيث القبول النظري للأصول الانسانية انقسم المحاسبون الى اتجاهين متميزين : الأول : قائم على وجهة النظر القانونية التي تقول أن الانسان لا يمكن اعتباره أصل في ضوء التعريف المتعارف عليه للأصول ، وكذلك عدم ضمان تقديمه خدمات في المستقبل . الثاني : قائم على وجهة النظر الاقتصادية التي تقول إن أي مورد يعتبر أصلًا طالما يتضمن تقديم فوائد محتملة في المستقبل .

في رأيي أنه لا شك في وجود قيمة مخزونية لا تنفذ للموارد البشرية . ولكن التساؤل هو : هل هذه القيمة تخص المشروع وبالتالي تعتبر أصلًا من أصوله ؟ أم تخص العامل وبالتالي لا تعتبر أصلًا من أصول المشروع ؟ يبدو أن هناك خلطاً بين رأس المال الخاص للعامل والذي هو محصلة تعليمه وثقافته وخبرته السابقة على العمل ، وبين أصول المشروع الانسانية التي قد تنتج من استثمارات المشروع في الانفاق المتعلق بالعاملين . بالاضافة الى أن الانفاق الخاص بالعاملين ليس من الضروري أن يؤدي الى وجود أصول انسانية بطريقة آلية ، حيث أن هذا الانفاق لا يعني دائماً احتمال تقديم خدمات في المستقبل . ولكن إذا تضافرت مجموعة من الشروط ترتب عليها أن الانفاق على العاملين يؤدي إلى الحصول على خدمات في المستقبل يعالج هذا الانفاق كنفقة رأسمالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- من حيث طرق قياس الأصول الانسانية : بالرغم من وجود العديد من المعوقات التي تربط بقياس الأصول الانسانية لأغراض التقارير الخارجية ، والتي تتلخص بالدرجة الأولى في ذاتية القياس ، وصعوبته ، وعدم قبول الأفراد له فقد اقترح المحاسبون عدة طرق تصنف تحت ثلاث نوعيات هي :

أ - طريقة قياس المتغيرات السلوكية وترجمتها بدلالة النقد .

ب - طريقة الاستثمار .

ج - طريقة القيمة الاقتصادية .

لكل من هذه الطرق مزاياها وعيوبها . ولكن طريقة الاستثمار نالت أهمية خاصة في الأدب المحاسبي والتطبيق العملي لاتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بالاضافة إلى أن بعض صورها سهلة في التطبيق حيث تقوم على تراكم كل التكلفة الفعلية التي حدثت لاستثمار الموارد الانسانية ، وتدريبها ، وتطويرها ، وتعامل كأصول ثم تعالج كنفقة كلما تمت الخدمات بواسطة الموارد الانسانية .

- أما من حيث أهمية البيانات عن الموارد الانسانية للقرارات الداخلية

والخارجية : فينبعث الطلب على المعلومات الخاصة بالأصول الانسانية على مستويين متميزين :-

المستوى الأول : اهتم بعمل تقويم لموظفي المشروع لأغراض التقرير الخارجي بهدف المساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار ، فالمعلومات عن القوى البشرية قد تكون هامة للمستثمرين الخارجيين خاصة في الشركات التي تقوم على الجهد الانساني أصلاً ، والتي تتصف أعمالها بالتخصص الشديد . وفي هذه الحالات إذا توافرت الشروط اللازمة لمعالجة الانفاق المرتبط بالعاملين كأصل تعتبر التكلفة التاريخية أنسب المعالجات للتقرير ، حيث تعتبر أكثر طرق القياس اتساقاً مع أغراض التقارير الخارجية .

المستوى الثاني : معلومات عن قوى العمل لأغراض تخطيط العمالة حيث تتضح ضرورة مفهوم محاسبة الأصول الانسانية للقرارات والقياسات الداخلية الخاصة بالعاملين ، وحيث لا يمكن اتخاذ قرار سليم بدون الاعتماد على بيانات تفصيلية عن العاملين .

- اتضح من دراسة كل من : طرق قياس الأصول الانسانية ، وأهميتها البيانات عن الموارد الانسانية للقرارات الداخلية والخارجية ، أنه لا يمكن اقتراح أي طريقة للقياس ما لم نأخذ في الاعتبار الغرض من القياس . فطرق القياس لأغراض التقارير المالية يجب أن تبنى على الغرض العام للتقارير المالية ، وهو إعلام مستخدمي القوائم عن الموقف المالي للشركة ونتائج أعمالها مع التركيز على الأداء ، ولذلك تعتبر التكلفة التاريخية أنسب المقاييس . وإذا كان الغرض من القياس هو التقارير الداخلية بهدف تحسين عملية اتخاذ القرارات ، فإن طريقة القياس لا يمكن أن تقترح منفصلة عن الهدف من القرار والعوامل المؤثرة فيه .

٣ - حرص الاقتصاديون لفترة من الوقت على الاعتراف بالانسان كمورد اقتصادي مع الأرض ورأس المال والمنظم ، وهم لذلك لا يفرقون بين رأس المال الانساني وغير الانساني . ولقد أثر ذلك على المحاسبين عند تفسيرهم للوجود النظري للأصول الانسانية ، وعند اقتراحهم لبعض طرق القياس .

٤ - الأدب الاقتصادي المعاصر المتعلق برسملة الانسان هو فرع من فروع الاقتصاد يعالج مشكلة التدريب . ولقد حدد الاقتصاديون المحدثون شرطين أساسيين لوجود أصول إنسانية غير مسجلة هما :

أ - إجراء تدريب خاص للعاملين .

ب - وضع قيود على حركة العاملين .

- لما كان الطلب على العمالة بمهارات معينة كثيراً ما يفوق العرض فإن الشركات تقوم بتدريب العاملين لزيادة العرض . يمكن تصور هذا التدريب موجوداً على مقياس يتدرج من العام للخاص . يؤدي التدريب الكامل العمومية إلى مهارات لا تكون ذات قيمة للمدرب أكثر منها للسوق بصفة عامة . بينما يؤدي التدريب الكامل الخصوصية إلى مهارات ذات قيمة للشركة التي قدمت التدريب فقط .

في حالة التدريب العام يتحمل التكلفة العامل ، ولذلك يقبل أجراً يمكن التعبير عنه كما يلي : -

عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب = الأجر في فترة التدريب + نفقات التدريب العام .

وعندما يتم تدريب الموظف ، إذا لم يرفع صاحب العمل أجره بحيث يصبح : عائد الانتاج الحدي في فترة معينة = الأجر في نفس الفترة ، فإن الموظف سيترك عمله ويبحث عن وظيفة بالأجر السوقي . وحيث أنه لا يوجد استثمار لصاحب العمل في نفقات التدريب العام ، ولأنه يجب أن يدفع أجراً للعامل يعادل عائد إنتاجه الحدي ، فلا يوجد خلق للأصول الخاصة بالمشروع .

في حالة التدريب الكامل الخصوصية فإن صاحب العمل يدفع أجراً بحيث يكون : الأجر في فترة التدريب = عائد الانتاج الحدي في فترة التدريب لذلك يتحمل تكلفة التدريب الخاص الذي يقدمه . وبعد أن ينتهي التدريب يمكن للشركة - نظرياً على الأقل - أن تدفع أجراً للعامل أقل من عائد إنتاجه الحدي ، حيث يتضح من تعريف التدريب الكامل الخصوصية عدم وجود سوق للعاملين بهذه النوعية من المهارات الخاصة وبأجر يعادل عائد الانتاج الحدي لهذا العامل بالنسبة للشركة التي دربه . وبذلك تكون الشركة قد استثمرت نفقات التدريب الخاص وتأمل أن تستعيد هذه الاستثمارات في المستقبل في صورة زيادة في الفرق بين جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج الحدي في فترة معينة بعد التدريب ، وجملة القيمة الحالية للأجور في نفس الفترة . ولكن قيمة هذا الفرق قد تقل لأحد السببين الآتيين : -

أ - يكون التدريب غير كامل الخصوصية ، وبذلك فإن الأجر الذي يعطى للعامل يعكس نسبياً تأثير تدريبه العام .

ب - محاولات صاحب العمل التالية على التدريب ، والتي تهدف إلى الإبقاء على الأصول مثل رفع الأجور قد تؤدي إلى حذف هذه الأصول حتى في حالة التدريب المتخصص ، حيث يقل الفرق أو يتلاشى بين عائد الانتاج الحدي للعامل وأجره . وبذلك فإن مقدار الأصول الانسانية قد يكون ضئيلاً ، كما أن فترة استمرارها يحتمل أن تكون قصيرة .

- فيما يتعلق بالقيود على حركة العاملين تحاول الشركات تحقيق ذلك من خلال عاملي : الأجور ، وقواعد العمل .

أ - عندما ترفع اتحادات العمال مستوى الأجور في شركة معينة بالنسبة لمستوى الأجور السوقية ، فإن الدافع للشخص أن يتحرك من شركة تعطي أجوراً كبيرة إلى شركة أخرى تعطي أجوراً منخفضة يصبح غير موجود ، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى خلق أصول . هذا التأثير يكون في أسواق العمل المرنة فقط حيث لا يوجد نقص في العمالة . أما في أسواق العمل غير المرنة فإن الشركات غير الاتحادية تميل إلى رفع أجورها لتفادي فقدان عمالها المهرة ، وبذلك تزيد من إمكانية حركة العاملين في شركات الاتحاد . وفي نفس الوقت تزداد أجور الاتحاد بما يقلل من احتمالات خلق الأصول حيث تميل الأجور جميعاً سواء في شركات الاتحاد أو الشركات غير الاتحادية إلى أن تتساوى مع عائد الانتاج الحدي .

ب - ينطبق نفس المنطق السابق على تأثير قواعد العمل التي توضع لمنع العمال الخارجيين أن ينضموا للشركة إلا من خلال الأعمال ذات الأجور المنخفضة . إذا كان سوق العمل مرناً فإن فرض هذه القواعد يقلل من تحرك العاملين ، وبالتالي يؤدي إلى إمكانية خلق أصول حيث يصبح الفرق بين جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج الحدي في فترة معينة ، وجملة القيمة الحالية للأجور في نفس الفترة قيمة موجبة . وعندما يكون سوق العمل غير مرن تزداد إمكانية حركة العاملين بحيث يصبح الفرق بين جملة القيمة الحالية لعائد الانتاج الحدي في فترة معينة ، وجملة القيمة الحالية للأجور في نفس الفترة تساوي صفراً .

٥ - بالرغم من أن التحليل الاقتصادي الحديث يوضح إمكانية نشأة أصول إنسانية في حالة توافر الشروط التالية : خصوصية التدريب ، وجود قيود على حركة العاملين ، ومرونة سوق العمل ، إلا أن هذه العوامل نادراً ما تؤدي إلى خلق أصول إنسانية غير مسجلة نظراً لصعوبة تواجدها في نفس الوقت .

يترتب على هذا بالضرورة أن الجهود التي تبذل لاثبات الأصول الانسانية في التقارير المحاسبية الخارجية قد لا يوجد ما يبررها ، وإن كان ذلك لا يقلل من أهمية المعلومات الخاصة بالعاملين لترشيد القرارات الداخلية الخاصة بهم .

٦ - بمراجعة الأدب الاقتصادي والأدب المحاسبي لمفهوم الموارد الانسانية يتضح الآتي : - (٧٣)

أ - تأثر الفكر المحاسبي بالمعالجة الاقتصادية التقليدية لرأس المال الانساني ، حيث يعتمد المحاسبون أساسا في تبريرهم للقبول النظري للأصول الانسانية إلى وجهة النظر الاقتصادية في تعريف رأس المال التي لا تفرق بين رأس المال الانساني ورأس المال غير الانساني . كما تقوم بعض طرق القياس المحاسبية لرأس المال الانساني على وجهة النظر الاقتصادية التقليدية .

ب - لا يوجد خلاف جوهري بين الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي حول مفهوم الموارد الانسانية ، وينحصر هذا الخلاف أساسا في مشكلة قياسها ويرجع ذلك للأسباب الآتية : -

- اختلاف طبيعة الدراسات الاقتصادية والمحاسبية . فالدراسات المحاسبية تهتم أساساً بالمشروع . أما الدراسات الاقتصادية فتهتم بالمجتمع ، وتقوم على وجهة نظر مثالية ، لذلك فإن تحليلها للانفاق على العاملين يأخذ في الاعتبار أثر هذا الانفاق على عوامل متعددة داخل المشروع وخارجه : المشروع ، العامل ، المجتمع . أما الدراسات المحاسبية فتهتم بدراسة المفهوم من وجهة نظر مشروع معين .

- اختلاف أهداف كل من المحاسب والاقتصادي . فالمحاسب يهتم بقياس الانفاق على العاملين ، وما يترتب على هذا الانفاق من إيرادات ، حتى يمكن إجراء المقابلة المناسبة بين النفقات والإيرادات في الفترات المالية المختلفة ، وإظهار قيمة الأصول الانسانية كعنصر من عناصر المركز المالي للمشروع . كذلك يهتم المحاسب بقياس الانفاق على العاملين لاتخاذ هذه البيانات كأساس لتخطيط العمالة . أما الاقتصادي فيهتم برأس المال الانساني باعتباره عاملا من عوامل الانتاج في المجتمع ولذلك يهتم بتحليل العلاقة بين الانفاق على العاملين وعائد انتاجهم الحدي .

— Likert, R., **The Human Organization, Its Management and Value**, McGraw - Hill Book (١) Co., N.Y., 1967, p. 146.

A — Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., Pyle, W.C., « Human Resource Measurement - A (٢) Challenge for Accountants », **The Accounting Review**, April, 1968, pp. 217 - 224.

B — Peterson, S.E., «Accounting For Human Resource», **Management Accounting**, June, 1972, pp. 19 - 22.

C — Newell, G.E., «Should Humans be Reported as Assets», **Management Accounting**, December, 1972, pp. 13 - 16.

D — Jauch, R. and Shigen, M., «Human Resource Accounting: A Critical Evaluation», **Management Accounting**, May 1974, pp. 33 - 36.

E — Jaggi, B., «Human Resources are Assets», **Management Accounting**, Feb., 1976, pp. 35 - 36.

— A.A.A. Committee to prepare a statement of Basic Accounting Theory, **A Statement of (٣) Basic Accounting Theory**, Second Printing, N.Y., A.A.A., 1968.

— Sprouse, R.T., and Moonitz, M.A., Tentative set of Broad Accounting Principles for (٤) Business Enterprise, A.R.S., No. 3, A.I.C.P.A., N.Y., 1962.

كما ورد في :

نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة - القاهرة ، ١٩٧١ ص ١٠١ .

(٥) يقول المدافعون عن هذا الرأي إن بالأدب المحاسبي بعض المعالجات المثيلة مثل رسملة الإيجارات الطويلة الأجل ، فالإيجار مثال إلى أصل غير مملوك بالمعنى القانوني كما أن الاقتصاديين يخصصون الموارد الانسانية وغير الانسانية معا كإسما .

— Lev, B., and Schwartz, A., «On The Use Of The Economic Concept of Human Capital in (٦) Financial Statements.», **The Accounting Review**, Jan., 1971 , p. 105.

«An Accurate Continual appraisal - in dollar terms»

«— of a company's personnel reflecting both»

«gainsand losses in skills and ability».

— Buett, J.F., Jr., and Roman, D.D., «The Human Resource Asset», **Management International Review**, 1976 / 2, p. 49.

— Ibid, p. 56.

— Jaggi, B. **Op. Cit.** p. 35. (٧)

(٨)

— Figler, H.H., «Accounting For Human Assets», **Management Accounting**, Nov., 1975, p. (٩) 23.

— Buett, J.F., Jr., and Roman, D.D., **Op. Cit.** p. 56. (١٠)

— Figler, H.H., **Op. Cit.**, p. 24 (١١)

— Flamholtz, E.G., «Toward A Theory of Human Resource Value in Formal Organization», (١٢) **The Accounting Review**, October, 1972, p. 668.

— Likert, R., **Op. Cit.**, pp. 148 - 151. (١٣)

(١٤) للتعرف على التفاصيل والأمثلة يرجع إلى :

جلال عبدالفتاح عبدالعزيز ، المحاسبة عن الموارد البشرية كأداة لزيادة فعالية الإدارة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، القاهرة ، ١٩٧٥ ، ص ٨ - ١٩ .

— Weiss, M. «Human Capital: Asset or Liability», **Financial Executive**, September, 1975, (١٥) p. 31.

— Jaggi, B., **Op. Cit.**, p. 36. (١٦)

— Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., Pyle, W.C., **Op. Cit.**, p. 219. (١٧)

— Lev, B. and Schwartz, A., «On The Use of The Economic Concept of Human Capital In (١٨) Financial Statements», **The Accounting Review**, Jan., 1971, pp. 103 - 112.

— Flamholtz, E.G., «A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with (١٩) Service Rewards», **The Accounting Review**, April, 1971, pp. 253 - 267.

— Jaggi, Bikki and Lau, Hon - Shiang, «Toward a Model of Human Resource Valuation», (٢٠) **The Accounting Review**, April, 1974, pp. 321 - 329.

— Morse, W. «Estimating The Human Capital Associated with an Organization», **Accounting (٢١) and Business Research**, Winter 1975, pp. 48 - 56.

— Sangeladji, M.A., «Human Resource Accounting: A Refined Measurement Model», (٢٢) **Management Accounting**, Dec., 1977, pp. 48 - 52.

(٢٣) يقول Weiss أن طريقة الاستثمار هي الطريقة الوحيدة المعقولة لأخذها في الاعتبار في التقارير المحاسبية الحالية .

— Weiss, M., **Op. Cit.**, p. 31.

— Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., and Pyle, W.C., **Op. Cit.**, p. 220. (٢٤)

— **Ibid**, p. 222. (٢٥)

— Hermanson, R.H., **Accounting for Human Assets**, Bureau of Business and Economic (٢٦) Research, Graduate School of Business Administration, Michigan State University, Michigan, 1964, pp. 4 - 20.

— Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., «On The Existence of Unrecorded Human (٢٧) Assets: An Economic Perspective», **Journal of Accounting Research**, Spring, 1976, p. ١٠

(٢٨) الجدير بالذكر أن هناك الكثير من الشركات تورد بقوائمها المالية الأصلية بيانات عن مواردها الانسانية ومن هذه الشركات :

— R.G. Barry Corp., A. Telephone and Telegraph, Lester Witte and Co., and Milk Waukee Braves.

— Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L. **Unrecorded Human Assets: A Survey of Accounting Firm's Training Programs**, **The Accounting Review**, October, 1980, p. 640.

(٢٩) يقول نبيل الياس في ذلك :

« في الاجراءات المحاسبية الحالية تعالج تكلفة التعيين ، والتدريب ، وإعطاء اللفة ، تطوير العاملين

كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها . وباتباع هذا الاجراء تظهر قائمة الدخل ربحا أقل في الفترة التي حدثت بها برامج للتدريب والتطوير . ومن ناحية أخرى فإن التحسينات في المستقبل الناتجة عن هذه البرامج تنعكس في قوائم الدخل في المستقبل ، بالرغم من أن قوائم المركز المالي لا تظهر أي جزء من التكلفة المذكورة باعتبارها غير منتهية .

- Elias, N., «The Effects of Human Asset Statements on The Investment Decision: An Experiment». Empirical Research in Accounting: Selected Studies 1971. Supplement to vol. 10, **Journal of Accounting Research**, p. 215 - 240.
- Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., on the Existence of Unrecorded Human (٣٠) Assets: An Economic Perspective, **Op. Cit.**, p. 50.
- Lev and ، ١٩٧١ Likert and Pyle ، ١٩٦٧ Likert ، ١٩٦٤ Hermanson : من هؤلاء المؤيدين : Schwartz ١٩٧١ .
- A.A.A., «Report of The Committee on Accounting for Human Resources», **The Accounting (٣٢) Review**, Supplement to Volume XLVIII, 1973, p. 169.
- Brummet, R.L., Flamholtz, E.G., and Pyle, W.C., **Op. Cit.**, p. 218. (٣٣)
- Weiss, M., **Op. Cit.**, p. 39. (٣٤)
- A.A.A., «Report of The Committee on Accounting for Human Resources», **Op. Cit.**, p. (٣٥) 181.
- ———, «Report of The Committee on Accounting for Human Resources», **The Accounting Review**, Supplement to Volume XLIX, 1974, p. 120.
- Elias, N., **Op. Cit.**, pp. 215 - 233. (٣٦)
- Hendricks, J.A., «The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock (٣٧) Investment Decisions: An Empirical Study», **The Accounting Review**, April, 1976, pp. 292 - 305
- Weiss, M., **Op. Cit.**, p. 31. (٣٨)
- Elias, N., «Behavioral Impact of Human Resource Accounting», **Management Accounting**, (٣٩) Feb., 1976, p. 43.
- Isay, J.J., Human Resource Accounting: A Need for Relevance, **Management Accounting**, (٤٠) 1977, p. 34.
- Weiss, M. **Op. Cit.**, p. 37. (٤١)
- Elias, N., «Behavioral Impact of Human Resource Accounting», **Op. Cit.**, p. 44. (٤٢)
- **Ibid**, p. 44. (٤٣)
- Isay, J.J. **Op. Cit.**, p. 35. (٤٤)
- Lev, B. and Schwartz A., **Op. Cit.**, p. 104. (٤٥)
- Becker, G.S., «Investment In Human Beings», **Journal of Political Economy**, Supplement, (٤٦) October, 1962, pp. 9 - 49.
- Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., **Op. Cit.**, p. 50. (٤٧)
- Dittman, D.A., Juris, H.A. and Revsine, L., «Unrecorded Human Assets: A Survey of (٤٨) Accounting Firm's Training Programs, **Op. Cit.**, p. 641.

- Flamholtz, E., **Human Resource Accounting**, Encino, Calif.: Dickenson Publishing Co., (٤٩)
1974, pp. 292 - 293.
- As cited by: Dittman, D.A., Juris, H.A. and Revsine, L., Ibid, p. 641.
- Ibid, p. 642. (٥٠)
- Flamholtz, E., **Human Resource Accounting**, **Op. Cit.**, p. 172. (٥١)
- Dittman, D.A., Juris, H.A. And Revsine, L., «On The Existence of Unrecorded Human (٥٢)
Assets: An Economic Perspective», **Op. Cit.**, p. 54.
- Ibid, p. 54. (٥٣)
- Ibid, p. 55. (٥٤)
- (٥٥) من هذه الدراسات الوضعية ما يلي :
- Piore, M.J., «On The Job Training and Adjustment to Technological Change», **The Journal of Human Resources**, Fall, 1968A., pp. 435 - 449.
- ———, The Impact of the Labor Productive Techniques within the Manufacturing Plant», **Quarterly Journal of Economics**, November, 1968 B., pp. 602 - 620.
- S - Coville, J.C., «The Theory of jobs and Training Industrial Relations», **A Journal of Economy and Society**, October, 1969, pp. 36 - 53.
- Ronsen, S., «Learning and Experience in The Labor Market», **Journal of Human Resources**, Summer, 1972, pp. 326 - 342.
- Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., On The Existence of Unrecorded Human (٥٦)
Assets: An Economic Perspective, **Op. Cit.**, p. 57.
- Ibid, p. 57. (٥٧)
- Oi, W.Y., «Labor As A quasi - fixed Factor», **Journal of Political Economy**, December, (٥٨)
1962, pp. 538 - 55.
- Barth, P.S., «A Time Series Analysis of Layoff Rates», **Journal of Human Resources**, Fall, (٥٩)
1971, pp. 448 - 65.
- Miller, R.L., «A Short - Term Econometric Model of Textile Industries», **American (٦٠)
Economic Review**, June, 1971, pp. 279 - 89.
- Pencavel, J.H., «Wages, Specific Training and Labor Turnover in U.S. Manufacturing (٦١)
Industries», **International Economic Review**, Feb., 1972, pp. 53 - 64.
- Parsons, D.O., «Specific Human Capital: An Application to quit Rates and Layoff (٦٢)
Rates», **Journal of Political Economy**, Nov. / Dec., 1972, pp. 1120 - 43.
- Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., «On The Existence of Unrecorded Human (٦٣)
Assets: An Economic Perspective», **Op. Cit.**, p. 60.
- Ibid, p. 60. (٦٤)
- Ibid, p. 60. (٦٥)
- Schwenk, A.E., «Earnings Differences in Machinery Manufacturing», **Monthly Labor (٦٦)
Review**, July, 1974, pp. 38 - 47.
- Wachter, M.L., «Wage Determination in a Local Labor Market: A Case Study of the (٦٧)
Boston Labor Market», **Journal of Human Resources**, Winter 1972, pp. 87 - 103.

— Dittman, D.A., Juris, H.A. and Revsine, L., «On The Existence of Unrecorded Human (٦٨) Assets: An Economic Perspective», **Op. Cit.**, pp. 60 - 61.

— **Ibid**, p. 61. (٦٩)

— **Ibid**, p. 61. (٧٠)

— **Ibid**, p. 62. (٧١)

(٧٢) يؤكد صحة ذلك أن نتائج بعض البحوث التطبيقية بينت أن أغلب التدريب الذي تقدمه بعض الشركات الكبيرة ينظر إليه باعتباره عاماً أكثر منه خاصاً .

— Dittman, D.A., Juris, H.A., and Revsine, L., **Unrecorded Human Assets: A Survey of Accounting Firm's Training Programs**, **Op. Cit.**, p. 641.

(٧٣) دكتور حلمي محمود نمر ، « رأس المال في الفكر المحاسبي » ، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ١٤٧ .

إعلان

بناء على قرار هيئة التحرير، صدرت مجلة العلوم الاجتماعية باللغة العربية فقط، مع ملخصات بالانجليزية للبحوث المنشورة .

أما البحوث التي ترد المجلة بالانجليزية فستنشرها المجلة ، تبعا لقواعد النشر وللجدول الزمني المعمول به لنشر الابحاث، وذلك في اعداد خاصة باللغة الانجليزية على مدار السنة .

Human Resources in Accounting and in Economic Literatures

N-Nammer

The purpose of this paper is to study the concept of human resources in both accounting and economic literatures, in order to answer the following questions:

- 1- Could we treat human resources as assets, and therefore, include their values in financial statements?
- 2- What is the impact of human resources informations on both internal and external dexision making?

Accounting literature has approached human resources from three directions:

- 1- The acceptance of the theoretical existence of human assets,
- 2- Methods of measurement of these assets, and
- 3- The usefulness of human resource information in the external and internal decision making.

Economists have been willing for some time to recognize human capital as an economic resource. While the current economic literature related to capitalizing humans is a branch of economics that deals with problems of training, and discusses the possibility of the existence of unrecorded human assets.

The study has reached the following conclusions:

- 1- To day economic analysis considers the possibility of creating human assets under rather restricted conditions:
 - a - Enterprise - specific training.
 - b - restriction on the mobility of human resources, and
 - c - Loose labor markets.

As these conditions are not simultaneously satisfied, they do not automatically give rise to human assets, and efforts to include human assets in external accounting reports may be unwarranted.

Yet, no one ignores the usefulness of human resource informations in improving internal decision making.

2- If the above conditions were satisfied, historical data would be useful for external users. For internal reporting we cannot choose a measurement model, before identifying the purpose of reporting clearly.

3- For external investors, the information about manpower will be useful, in particular for service firms where manpower is the productive factor.

For internal users, informations about manpower are of much importance.