

تقييم الجوانب العلمية والعملية للمحاسبة عن الموارد البشرية

د. الغريب محمد بيومي (*)

١ - مقدمة :

A major area of future research is the need to assess the reliability and validity of models and methods developed by measuring the original and replacement cost of human resources

At present there is no published work in this area⁽¹⁾

ظهر في الآونة الأخيرة عدد كبير من الكتابات المحاسبية تحت اسم « المحاسبة عن الموارد البشرية » . Human Resource Accounting . وتتفق تلك الكتابات في الاستناد إلى الحيثية التالية : -

« إن الموارد البشرية تفوق في أهميتها أي من الأصول المادية الأخرى التي يمتلكها المشروع ، ومن تلك الأهمية تنبع ضرورة توفير معلومات عن الموارد البشرية وذلك لضمان حسن استخدامها ، ونظراً لأن النظام المحاسبي حالياً لا يقوم بالامداد بمعلومات عن الموارد البشرية - الأمر الذي يعد نقصاً أساسياً لا يمكن السماح باستمراره - فإنه من الضروري تطوير الوظيفة المحاسبية بحيث يتسنى الامداد بمعلومات عن الموارد البشرية » .

(*) قسم المحاسبة جامعة الكويت .

وقد دفع اليقين بتلك الحثيثة البعض إلى اعتبار المحاسبة عن الموارد البشرية مجالاً علمياً جديداً أو أنها تطور المستقبل لعلم المحاسبة^(٢) .

غير أن تلك الدراسات لم تتفق بشأن : ماهية وحدود المحاسبة عن الموارد البشرية وطبيعة وحدود المعلومات الضروري توافرها وكيفية إعداد وتقديم تلك المعلومات .

ويهدف هذا البحث إلى تقييم الأسس العلمية والملاءمة العملية لاتجاه ومقترحات (أو مشروعات ونماذج) المحاسبة عن الموارد البشرية . ورغم أن أيّاً من تلك الدراسات لم تخل من إبراز أهمية اتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية فإن الدراسة الحالية تنحونحواً مغايراً لذلك الاتجاه . ويمكن إيجاز وجهة نظر هذه الدراسة فيما يلي : -

إن الموارد البشرية حقيقة هي أهم عناصر العملية الانتاجية لأي مشروع ، بل إنه لا يمكن المغالاة في أهميتها بالنسبة لأي نشاط إنساني سواء في مجالات الانتاج المادي أو مجال الخدمات أو حتى النشاط الاداري .

ورغم ذلك :

فإن إتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية - كما يستدل عليه من غالبية الكتابات الحالية - يفتقر إلى بعض مقومات السلامة العلمية والملاءمة العملية .

إن المحاسبة (أو المعلومات) عن الموارد البشرية ليست غاية في حد ذاتها ، إن هي إلا وسيلة إلى غاية ، ومن ثم فإن التسليم بأهمية الموارد البشرية وأهمية توفير معلومات عنها لا يعني أن أية معلومات تكون بالضرورة مفيدة ، كما أن شرط المنفعة أو الفائدة لمعلومات معينة لا يكفي لتبرير الامداد بتلك المعلومات . ولتوضيح هذه النقطة فاننا نبدأ هذه الدراسة بمحاولة تحديد إطار اتخاذ قرار الامداد بالمعلومات بصفة عامة ثم نطبق هذا الاطار على المعلومات عن الموارد البشرية التي يمثل الامداد بها الهدف النهائي لمقترحات نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

٢ - إطار قرار الامداد بالمعلومات :

يمكن تمييز فئتين من المعلومات :

(أ) معلومات أولية مباشرة : وهذه تكون وليدة الظواهر والأحداث الخارجية

بشكل مباشر ودون الاستناد إلى مفاهيم ذهنية من صنع الإنسان ومن أمثلة تلك المعلومات : حجم المبيعات ، حجم المخزون السلعي ، حجم الانتاج ، درجات الحرارة ، عدد ساعات العمل ، قياسات الابعاد المادية . . . الخ .

(ب) معلومات مشتقة غير مباشرة : وهذه لا يمكن تسجيلها أو الحصول عليها مباشرة من البيئة الخارجية ، بل تستند إلى مفاهيم وتعريفات ذهنية من صنع الانسان تحدد طبيعة وماهية تلك المعلومات . . أي أن التحديد والتكييف البشري يفصل بين المعلومات وبين الظواهر والأحداث التي تتعلق بها تلك المعلومات ، ومن أمثلة تلك المعلومات : مقدار الدخل ، أرقام الكفاية الانتاجية ، نتائج تقييم الأداء .

والمقصود بقرار الامداد بالمعلومات هو اتخاذ الاجراءات اللازمة لتوفير تلك المعلومات وما يرتبط بذلك من تضحية (أو تكلفة) سواء كانت التضحية في شكل انفاق فعلي أو مكاسب ضائعة أو تضحية بالوقت أو المجهود الذهني . ولكي يمكن تبرير اتخاذ قرار الامداد بالمعلومات على أساس منطقي يجب الوفاء بعدد من المتطلبات وهي بالتسلسل التالي :

أولاً : السلامة المنطقية :

والمقصود بهذا الشرط أن تكون المعلومات التي يجري الامداد بها هي فعلاً المعلومات المطلوبة^(٣) أو التي يتخذ القرار بشأنها . ولقد يبدو أن توافر هذا الشرط إنما هو أمر بديهي وأنه يتوافر لكافة المعلومات . إن التوافر التلقائي لهذا الشرط يتحقق فقط بالنسبة للنوع الأول من المعلومات ، حيث يقتصر دور الانسان على مجرد التسجيل ، وكل ما يمكن للقائم بالتسجيل أن يتحكم فيه هو دقة القياس ، وهذه تختلف عن السلامة المنطقية . فلا شك أن هناك فارقاً كبيراً بين القول أن قياساً ما غير دقيق والقول بأن ذلك القياس خطأ ، وهذا الفارق يتمثل في أن « عدم دقة القياس » تنصرف فقط إلى إختيار وسيلة القياس ودقة تطبيقها على الشيء موضوع القياس . أما صفة كون القياس « خطأ » فهي تنصرف إلى تحديد ماهية الشيء موضوع القياس ومدخل أو أسلوب القياس من الناحية النظرية . كما أن دقة القياس تتحدد بالنظر إلى استخدام معين . فما يمكن اعتباره قياساً غير دقيق بالنسبة لغرض ما قد يعتبر مقبولاً وكافياً بالنسبة لغرض آخر . أما القياس الخطأ فإنه يكون غير مقبول كلية وفي حد ذاته وبغض النظر

عن الغرض من القياس أو وسيلة القياس وكيفية تطبيقها لأنه يكون قياساً لشيء ما آخر خلاف الشيء المراد قياسه أصلاً .

أما بالنسبة للنوع الثاني من المعلومات فإن السلامة المنطقية لا تتوافر تلقائياً لكافة المعلومات ، فكثيراً ما يجري الامداد بمعلومات لا تتوافر لها السلامة المنطقية والدليل على ذلك توافر عدد من القياسات المختلفة لذات المفهوم أو الحدث أو الظاهرة كما هو الحال بالنسبة للدخل والانتاجية ونتائج التقويم عموماً ، وبالطبع لا يمكن منطقياً التسليم بصحتها جميعاً في آن واحد^(٤) .

ولقد يقفز البعض إلى نتيجة مؤداها أن اشتراطنا السلامة المنطقية لاتخاذ قرار الامداد بالمعلومات ، وأن اعتبار تعدد واختلاف القياسات للمفهوم الواحد دليل على خطأ بعضها ، يتضمن أن المعلومات التي يقوم النظام المحاسبي بالامداد بها حالياً عن الدخل والانتاجية وتقويم الأصول لا ينبغي الامداد بها . رغم أن الاستنتاج سليم في حد ذاته فإن هذا لا يتضمن بالضرورة التوقف عن الامداد بتلك المعلومات . ولعل هذا التناقض الظاهري يمكن إزالته من خلال التحليل التالي : -

١ - هناك بعض المفاهيم الاقتصادية والادارية التي يكتنف قياسها كميّاً درجات متفاوتة من الصعوبة التي قد تصل إلى الاستحالة العملية إما بسبب عدم وضوح المفاهيم أو عدم الاتفاق عليها ، أو بسبب عوامل لا يمكن التحكم فيها مثل عامل ديناميكية الزمن . فمرور الزمن وتغير الظروف المحيطة قد يحولان بعض القياسات من كونها قياسات سليمة في لحظة معينة إلى قياسات غير سليمة إذا حكم عليها في وقت لاحق وظروف مختلفة . فالمفهوم الذهني عامل ثابت ومستقل بينما الأحداث والقياسات التي ترتبط بذلك المفهوم قد تجري في ظل تغيرات الزمن والظروف ومن ثم يتعذر الربط الدقيق والمستمر بين المفهوم والقياس ومن ثم يفقد القياس السلامة المنطقية بالنسبة للمفهوم .

٢ - هناك حاجة أساسية لمعلومات كمية عن تلك المفاهيم التي من الصعب توفير قياس كمي لها ، ولذلك :

٣ - يجري قياس بعض المتغيرات أو المفاهيم الأخرى التي يسهل قياسها عملياً واعتبارها بدائل للمفاهيم الأصلية ، وهكذا يكون لدينا نوعان من المفاهيم والقياسات :

(أ) مفاهيم أصلية ذات قياسات أصلية من الصعب الوصول إليها .
(ب) مفاهيم بديلة يمكن الوصول إلى قياسات عملية لها ونطلق عليها اصطلاح القياسات البديلة .

٤ - يجري الربط أو الاقتران بين المفاهيم الأصلية وبين القياسات البديلة ، وهكذا تنتفي السلامة المنطقية بسبب عدم سلامة عملية الربط هذه .
وهذا هو مصدر الخطأ في بعض المعلومات التي يقوم النظام المحاسبي حالياً بالامداد بها . أي أن بعض المعلومات يفتقر ظاهرياً للسلامة المنطقية ليس بسبب خطأ في المعلومات ذاتها بل بسبب التسمية الخطأ لتلك المعلومات ومثال ذلك إطلاق لفظ « التكلفة » - وهو لغوياً ومنطقياً يتضمن كل التكلفة - على بعض أجزاء وصور التكلفة^(٥) . ورغم أهمية دقة المسميات والمدلولات فإن عدم دقتها لا يحول دون اتخاذ قرار الامداد بالمعلومات .

ثانياً : الضرورة العملية :

يستلزم قرار الامداد بالمعلومات - بالاضافة إلى شرط السلامة المنطقية - أن تكون المعلومات ضرورية لتحقيق هدف معين ، وتتضمن ضرورة المعلومات :

(أ) أن تكون المعلومات مفيدة في تحقيق الغرض المعين .

(ب) ألا يكون هناك بديل موجود فعلاً لتلك المعلومات ، وتنبع أهمية هذا الشرط من أن هناك بعض المعلومات التي تتوفر لها السلامة المنطقية بل والترجيح والفائدة من الناحية النظرية ، غير أنه يمكن تحقيق الهدف منها باستخدام معلومات أخرى بديلة موجودة فعلاً إما بحالتها كما هي أو بعد تعديلات طفيفة نسبياً .

ثالثاً : الجدوى الاقتصادية :

بالاضافة إلى شرطي السلامة المنطقية والضرورة العملية يجب أن تفوق المنفعة المتوقعة من استخدام المعلومات تكلفة الحصول عليها وإذا كان للمعلومات موضوع القرار بدائل فعلية أو محتملة فيجب الموازنة بين تلك البدائل واختيار المعلومات ذات العائد الصافي الأكبر .

ويمكن تمثيل الاطار السابق لقرار الامداد بالمعلومات بشجرة القرارات الآتية .

٣ - ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية :

ليس هناك تحديد واضح للمقصود بهذا الاصطلاح إذ تعددت تعريفات المحاسبة عن الموارد البشرية وتفاوتت فيما بينها من حيث درجة التحديد وكذلك من حيث المضمون . ويتوقف تقييم إتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية على المضمون المقصود بذلك الاقتراح . وعلى سبيل المثال نسوق التعريفات التالية :

1- «Human Resource Accounting (HRA) is defined by the committee as: the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties... the purpose of HRA is to improve the quality of financial decisions made both internally and externally»⁽⁶⁾.

2- Its is the assessment of the condition of human resources within an organisation and the measurement of the change in their condition through time.. It is the process of providing information about individuals and groups within an organization to decision makers»⁽⁷⁾

3- «HRA is a term to describe a variety of proposals that seek to report and emphasize the importance of human resources in company's earning process and total assets»⁽⁸⁾.

4- ...HRA involves the concepts of human resources as assets, determines invested costs and related cost expiration, and in some instances estimates and provides surveillance over economic value of the human organization»⁽⁹⁾.

من الطبيعي أنه لا يمكن إدارة واستمرار عمليات المشروع بدون توافر معلومات عن الموارد البشرية ، كما أنه في نفس الوقت لا يمكن تصور أن ممارسة وإدارة الأنشطة الاقتصادية في الماضي كانت تجري بدون توافر تلك المعلومات . إن المعلومات عن الموارد البشرية (بصفة عامة) ليست وليدة تلك الكتابات التي تندرج تحت عنوان « المحاسبة عن الموارد البشرية » والتي تسللت إلى الفكر المحاسبي خلال العقدين الأخيرين - إن المعلومات عن الموارد البشرية قديمة قدم النشاط الانساني

ذاته ، هذا مع اختلاف وتطور طبيعة المعلومات مع اختلاف وتطور الاحتياجات وكذلك الامكانيات العملية لتشغيل وتجهيز المعلومات ، الأمر الذي لا يقتصر فقط على المعلومات عن الموارد البشرية بل يسري على كافة أنواع المعلومات .

بعبارة أخرى . . إن الاتجاه الفكري المعبر عنه باصطلاح « المحاسبة عن الموارد البشرية » طبقاً للمفهومين الأول والثاني لا يمكن إنكاره أو الاعتراض عليه .

أما التعريف الثالث فإنه يخلو من أية دلالة موضوعية ، ومن ثم لا يتسنى قبوله أو رفضه . إذ أن تعريف مجال علمي أو إتجاه فكري معين بأنه يتكون من الكتابات في ذلك المجال بغض النظر عما تتضمنه تلك الكتابات لا يتضمن أية إفادة حقيقية .

أما التعريف الأخير فهو أكثر التعريفات تحديداً ومن ثم يمكن اعتباره الأساس في إتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية ، ولذلك فإنه حول هذا التعريف سوف تدور الدراسة الحالية . ويتضمن هذا التعريف ثلاثة مقترحات محددة وهي :

١ - اعتبار الموارد البشرية أصلاً بالمفهوم المحاسبي التقليدي .

٢ - تحديد تكلفة الموارد البشرية وتوزيع تلك التكلفة على عدد من الفترات .

٣ - تقدير وتسجيل قيمة الموارد البشرية .

وحيث أن تقييم اقتراح ما (أو اتجاه أو شيء ما) يجري بالرجوع إلى هدف مرغوب فيه أو غاية مستهدفة فإن دراستنا سوف تبدأ بتحديد وتفصيل الغاية أو الغايات المستهدفة من مشروعات أو نماذج المحاسبة عن الموارد البشرية ، وتحديد مدى مشروعية تلك الغايات ، ثم يلي ذلك دراسة بعض مشروعات المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث مدى فعاليتها في تحقيق تلك الغايات في ضوء إطار قرار الامداد بالمعلومات وذلك من خلال المقترحات الثلاثة التي يتضمنها التعريف السابق .

٤ - غاية (أو أهداف) المحاسبة عن الموارد البشرية :

إن هناك إجماعاً على أن الغاية النهائية من المحاسبة عن الموارد البشرية ، كما هو الحال بالنسبة لكافة فروع المحاسبة ، هو توفير معلومات معينة تمكن الإدارة من حسن استخدام الموارد البشرية المتاحة ، ومن الطبيعي افتراض أن مقترحات المحاسبة

عن الموارد البشرية تفترض ضمناً أن تلك المعلومات لا تتوافر حالياً وأنه لا يمكن توافرها بغير تلك المقترحات . ولقد تعددت وتنوعت المعلومات التي تعتقد تلك المقترحات بأنها ضرورية لتحقيق حسن استخدام الموارد البشرية غير أنه يمكن إيجازها بأنها معلومات ضرورية لاستخدامات معينة وترشيد عدد من القرارات . ولعل من أهم تلك القرارات والاستخدامات التي وردت بتلك المقترحات ما يلي^(١٠) :

١ - تحديد أثر برامج خفض التكاليف وأثرها على الانتاجية ومعدل دوران العمل .

٢ - تخصيص الموارد البشرية على الاستخدامات البديلة . وهذا يتطلب تحديد العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب .

٣ - تحديد التكلفة الحقيقية لتنمية وإحلال القوى العاملة ، سواء باضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الموجودة فعلاً .

٤ - تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة ، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل .

٥ - تحديد وحساب عدد من المعدلات والنسب المالية مثل :

- معدل رأس المال البشري إلى رأس المال غير البشري ، وهذا يحدد كثافة العمل في المشروع .

- معدل رأس المال البشري العلمي إلى رأس المال البشري الكلي ، وهذا يحدد مدى المهارة .

٦ - تحديد تغيرات هيكل القوى العاملة بفعل عوامل مثل تغير توزيع أعمار المستخدمين وأثر ذلك على المقدرة الايرادية ومعدلات النمو .

٧ - تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية ، حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة بينما تتحدد القيمة الخاصة بهيكل الأجور في المشروع .

٥ - الموارد البشرية كأصل بالمفهوم المحاسبي :

يرى البعض أن :

« إطلاق لفظ الأصول البشرية على مجموعة الموارد البشرية التي تعمل في منشأة معينة لا يشوبه نقص من ناحية التعريف العلمي للأصول »^(١١) .

غير أننا إذا حاولنا تطبيق خصائص الأصول بالمفهوم العلمي على الموارد البشرية للاحظنا قدراً كبيراً من الاختلاف وعدم الانطباق . . فرغم أنه نادراً ما تجمع الكتابات المحاسبية على شيء فإن هناك شبه إجماع على خصائص أو مقومات « الأصل » بالمفهوم المحاسبي والذي يقضي بتوافر شرطين أساسيين :

١ - حق الملكية : أي أن يكون الشيء مملوكاً للشخصية أو الوحدة المحاسبية التي تعد الحسابات من وجهة نظرها .

٢ - الخدمات والمنافع المستقبلية : أي أن ينطوي الشيء على خدمات ومنافع يتوقع أن تستفيد منها الوحدة المحاسبية في المستقبل .

وفيما يلي نتناول مناقشة مدى توافر هذين الشرطين في الموارد البشرية من وجهة نظر الوحدة التنظيمية :

(أ) حق الملكية :

ينطوي حق الملكية وهو مفهوم قانوني بدوره على حقين آخرين : (أ) حق التصرف في الشيء ، (ب) حق الاستخدام المطلق بمعنى ألا يتوقف هذا الحق على شروط يفرضها الغير في المستقبل سواء كانت تلك الشروط تتعلق بالرضا أو بالوفاء بمقابل أو حتى بتقييد كيفية وحرية الاستخدام^(١٢) .

وفي حين نجد أن شروط الملكية تسري على كافة عناصر الأصول التقليدية التي تتضمنها القوائم المالية المتعارف عليها فإنها تنفي كلية بالنسبة للموارد البشرية . فليس للمشروع حق التصرف (بالبيع أو التنازل أو التأجير) في الموارد البشرية ، ولا يخل بذلك تلك الحالات القليلة التي ترتبط فيها حرية تنقل الأفراد بقيود تعاقدية وتعويضات مالية كما هو الحال بالنسبة لبعض الأندية الرياضية .

وكذلك الحال بالنسبة لحق الاستخدام فهو أيضاً غير متوافر بصفة مطلقة بالنسبة للموارد البشرية . ففي الغالبية العظمى من الحالات ليس هناك ما يكفل قانوناً حق استخدام الموارد البشرية في المستقبل، إذ أنه قانوناً وعملاً لا يمكن إجبار الفرد على تأدية عمل ما ، حتى العقود التي قد تبرم مع بعض الأفراد لضمان العمل لمدة معينة فهي لا تكفل ضمان حصول المشروع على خدمة وعمل الفرد ، كل ما تضمنه هو الوفاء ببعض الشروط الجزائية أو التعويضات . ولعل الاعتراف بهذه الحقيقة هو الأساس في أن الأجر (أو الثمن) يأتي في غالبية الحالات بعد الوفاء بالخدمة أو العمل وليس قبل ذلك وهذا بعكس الحال بالنسبة لمقابل الحقوق الأخرى مثل : ثمن السلعة أو قيمة إيجار العقارات .

كما أنه من الناحية القانونية فإن الحق لا يتولد إلا بعد الوفاء بالمقابل ، ونظراً لأن الشركة لا تقوم بدفع الأجر مقدماً فإنه ليس لها الحق القانوني في الاستفادة من العمل في المستقبل . وفي الحالات الاستثنائية التي يدفع فيها الأجر مقدماً فإنه يدفع لفترة معينة وتظهر تلك القيمة ضمن المدفوعات المقدمة في جانب الأصول دون امكانية منطقية لاعتبار تلك المدفوعات ممثلة لقيمة الفرد لمدة معينة .

(ب) الخدمات والمنافع المستقبلية :

رغم أن هناك منافع وخدمات متوقعة من الموارد البشرية في المستقبل فإن العلاقة بين الخدمات المستقبلية والأجر تحول دون التطبيق المنطقي لاصطلاح « الأصل » على الموارد البشرية . فكل الأصول تمثل أرصدة مدينة أو مبالغ مدفوعة مقدماً عن الخدمات والمنافع التي سوف تستخدم في المستقبل ، وهذا يتضمن أنه لن يكون هناك مقابل في المستقبل لاستخدام تلك الخدمات . وبعبارة أخرى فإن « الأصل » في جوهره ما هو إلا المقابل المدفوع مقدماً عن الخدمات التي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً وحيث أنه في حالة الموارد البشرية ليس هناك مقابل مدفوع مقدماً فإنه لا يستقيم اعتبار الموارد البشرية « أصلاً » بالمفهوم المحاسبي المتعارف عليه ، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ليس هناك ضرورة عملية تقتضي تطبيق مفهوم « الأصل » على الموارد البشرية إن تطبيق مفهوم « الأصل » على بعض المفردات ليس أمراً اختيارياً بل إنه ضرورة عملية نتجت عن عدم التوافق الزمني بين حدوث التكلفة والاستفادة بمقابل تلك التكلفة ، أي السلع والخدمات . ولذلك نجد من ضمن مرادفات لفظ « الأصل » اصطلاحات

« أرصدة » مرحلة من فترة إلى أخرى ، تكلفة غير مستهلكة «Unexpired Costs» ، أي أن عدم وجود المقابل المقدم الذي يرحل من فترة لأخرى ، أو عدم وجود تكلفة فعلية يتضمن عدم وجود ما يقضي استخدام مفهوم « الأصل » لمعالجته محاسبياً .

وهكذا نرى أن الخصائص الرئيسية « للأصل » بالمفهوم المحاسبي لا تتوافر بالنسبة للموارد البشرية . غير أن البعض يحاول التحايل على شرط ملكية الخدمات والمنافع المستقبلية بمحاولة المقارنة بين الموارد البشرية وبين معالجة حقوق الايجار والتعاقدات طويلة الأجل Long term leases^(١٣) وذلك من حيث إمكانية الاظهار في قائمة المركز المالي . إلا أنه ليس هناك أساس للمقارنة بين المفردتين إذ تتوافر الكفالة القانونية لحق الاستخدام بالنسبة لحقوق الايجارات والتعاقدات طويلة الأجل وذلك بمقتضى العقد ودون أن يتوقف تحقق الاستخدام على الطرف الآخر ، أي أن حق الاستخدام هو حق قانوني مطلق . وهذا ما لا يتوافر بالنسبة للموارد البشرية .

٦ - التكلفة كأساس للمحاسبة عن الموارد البشرية :

هناك ثلاثة مفاهيم للتكلفة تضمنتها مقترحات المحاسبة عن الموارد البشرية ، وهي التكلفة التاريخية ، التكلفة الاستبدالية ، تكلفة الفرصة البديلة^(١٤) .

(١-٦) التكلفة التاريخية :

ينظر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة عن الموارد البشرية استخدامها بالنسبة للأصول الأخرى . ويتضمن هذا الأسلوب بالنسبة للموارد البشرية^(١٥) :

١ - تسجيل الانفاق الاستثماري على الموارد البشرية باعتباره انفاقاً رأسمالياً وليس نفقات إيرادية جارية .

٢ - تسجيل الهلاك الدوري العادي الذي يحل بتلك الاستثمارات من خلال اجراءات مناسبة للمحاسبة عن اهلاك ذلك البند الرأسمالي .

٣ - تسجيل الهلاك غير العادي بسبب عوامل التقادم في المعلومات والمهارات أو الخسائر الناتجة عن المعدلات غير العادية لترك العمل .

٤ - توفير معلومات عن ذلك البند (الموارد البشرية) إلى الأطراف التي تهمها تلك المعلومات .

(٢-٦) التكلفة الاستبدالية :

يقترح البعض^(١٦) استخدام تكلفة استبدال الموارد البشرية كبديل للتكلفة التاريخية ، وفي بعض الأحيان كمكمل لها . ويعرف تقرير الجمعية الأمريكية للمحاسبة التكلفة الاستبدالية بأنها :

تكلفة إحلال الموارد البشرية للمشروع ، ويدخل ضمن تلك التكاليف تكلفة الاختيار والتعيين وتدريب العاملين إلى المستوى الجاري للكفاءة^(١٧) .

ويرتبط بهذا المفهوم « القيمة الاستبدالية » وهي تتضمن بالإضافة إلى تكلفة الاستبدال تكلفة الفرصة بمفهوم الإيرادات الضائعة خلال فترة الاستبدال^(١٨) .

(٣-٦) تكلفة الفرصة البديلة :

يقترح البعض^(١٩) استخدام قيمة مناظرة لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة ، وهي عبارة عن أسعار عطاءات تنافسية افتراضية بين مديري أقسام (أو مراكز الاستثمار في) المشروع . ونظراً لأن العمالة النادرة فقط هي التي يكون لها أسعار مزايده بين الأقسام فإن العمالة العادية التي يمكن تأجيرها بسهولة من الخارج لا تعتبر ضمن أصول المشروع طبقاً لهذا المفهوم .

إن أكثر هذه المفاهيم رسوخاً وقبولاً بين مقترحات المحاسبة عن الموارد البشرية هو ذلك الخاص بالتكلفة التاريخية بسبب السهولة والموضوعية النسبية اللتين يتمتع بهما التمثيل الكمي لهذا المفهوم ، كما أنه يتمشى مع الأسلوب التقليدي للمحاسبة عن الأصول الأخرى . ويجري إظهار أرصدة التكلفة للموارد البشرية في قائمة المركز المالي إنطلاقاً من إحدى وجهتي نظر أو منطلقين :

(أ) المنطلق الأول : وهو الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الانفاق على الموارد البشرية وهي تلك التي تمثل مبالغ كبيرة لا تتمتع بخاصية دورية الانفاق وأن العائد المتوقع منها يمتد إلى عدة فترات في المستقبل . بعبارة أخرى التخلي عن العرف

القاضي باعتبار كافة عناصر الانفاق على الموارد البشرية نفقات إيرادية جارية إلى وجوب التمييز بين عناصر الانفاق وتصنيفها إلى إيرادية ورأسمالية وذلك تحقيقاً لمبدأ عدالة الربط بين الإيرادات والنفقات وسلامة قياس الدخل في الفترات المتعاقبة^(٢٠) .

وفي حدود هذا المنطلق فإن ظهور أرصدة للموارد البشرية في القوائم المالية لا يعد تجديداً أو خروجاً عن المبادئ المحاسبية التقليدية ، كما أنه إجراء منطقي يقتضيه القياس السليم للدخل الدوري ، ومن ثم فلا اعتراض على ظهور أرصدة للموارد البشرية في قائمة المركز المالي وذلك فقط على سبيل ترحيل بعض عناصر الانفاق إلى الفترات التالية أسوة بما هو متبع في شأن المصروفات الإيرادية المؤجلة أو تكاليف الأبحاث والتجارب أو مصاريف التأسيس وتعامل نفس المعاملة سواء من حيث الإظهار في قائمة المركز المالي أو من حيث إهلاكها على عدد فترات مناسب ، وأخيراً أن يتم الإفصاح عن طبيعة الرصيد وماهيته ، كأن يظهر الرصيد بعنوان : « تكاليف اختيار وتدريب » لا أن يظهر كتكلفة أو قيمة الموارد البشرية .

(ب) المنطلق الثاني : وهو الرغبة في إظهار الموارد البشرية كأصل مماثل للأصول الملموسة الأخرى واتخاذ أرصدة الانفاق الفعلي (أو إحدى صور التكلفة) كتعبير عن تكلفة أو قيمة ذلك الأصل . ولعل هذا المنطلق يمثل جوهر التحديد المتمثل في إتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية . وهذا هو ما نعترض عليه لافتقاره لكل من معيار السلامة المنطقية ومعيار الضرورة أو الفائدة العملية :

فمن الناحية العلمية : فقد أوضحنا أنه ليس ثمة أصل بالمفهوم المحاسبي لكي نبث في مشكلة تقويمه وإظهاره بقائمة المركز المالي .

أما من الناحية العلمية : فليس هناك فائدة حقيقية لمثل تلك الأرقام ، حتى وإن وجدت لها بعض الاستخدامات الخاصة أو أثرت على بعض القرارات بشكل ما أو آخر بصفتها مجرد أرقام . وهنا يجب التأكيد على أن الاعتراض والمناقشة ينصبان فقط على إظهار أصل بعنوان « الموارد البشرية » في قائمة المركز المالي^(٢١) . ولا يمتد الاعتراض إلى أهمية بل وضرورة توافر معلومات عن التكاليف الفعلية للموارد البشرية وأهميتها للعديد من الاستخدامات الإدارية ، كما يجب إبراز حقيقة أن تلك المعلومات متوافرة فعلاً في السجلات المحاسبية وأنه يمكن الحصول عليها مباشرة وبسهولة عند الحاجة إليها . وللتدليل على عدم جدوى إظهار الموارد البشرية كأصل

في قائمة المركز المالي بالتكلفة التاريخية سوف نبحت العلاقة بين أرقام التكلفة التاريخية وبين الاستخدامات واحتياجات المعلومات السابق الإشارة إليها وذلك للإجابة عن التساؤلات :

- هل تلك الاحتياجات والاستخدامات ضرورية ؟ وإذا كانت كذلك .
- فهل إظهار أرصدة للموارد البشرية في قائمة المركز المالي باعتبارها أصلاً يعد ضرورياً للوفاء بتلك الاحتياجات ؟
- وتجتاز المعلومات (بصفة عامة) اختبار الضرورة والفائدة العملية فقط إذا كانت الاجابة على كلا السؤالين بالإيجاب .

الاستخدام الأول : تحديد أثر برامج خفض التكلفة على الانتاجية ومعدل دوران العمل .

ليس هناك علاقة بين أرصدة التكلفة التاريخية لأصول قائمة المركز المالي وبين أي من : نشأة الحاجة إلى برامج خفض التكلفة ، معدل دوران العمل - ليس ذلك فقط . . بل إنه ليس ثمة علاقة بين كل من برامج خفض التكلفة ومعدل دوران العمل وبين اضافة مفردة جديدة إلى أصول قائمة المركز المالي باسم الموارد البشرية وسواء كانت بالتكلفة أو القيمة الاقتصادية أو بأي قيمة أخرى . فالحاجة إلى خفض التكلفة تنشأ من مقارنة التكاليف أو صافي الأرباح بأرقام أو مقاييس مُستهدفة سواء كانت أرقام تكاليف معيارية أو معدلات أداء داخلية أو خارجية . كما أن المسؤول عن برامج خفض التكلفة لا يستند إلى أرقام قائمة المركز المالي . . . ليس ذلك فحسب ، بل إنه ليتمكن أن يكون هناك آثار عكسية لأسلوب رسملة بعض عناصر تكاليف الموارد البشرية على برامج خفض التكلفة حيث أن رسملة بعض عناصر التكاليف يتضمن عدم تحميلها إلى قائمة الدخل ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الدخل وتضخم جانب الأصول ومن ثم يؤدي إلى تحسين صورة كل من القدرة الايرادية وقائمة المركز المالي ، وهذا يؤدي بدوره إلى تأخر نشأة الحاجة إلى برامج خفض التكلفة أما العلاقة بين رسملة تكاليف الموارد البشرية ومعدل دوران العمل فإنها يمكن أن تؤدي إلى انطباعات خاطئة ، وعلى احسن الفروض فإنه لا يمكن الاستفادة من أرقام الأصول في الاستدلال على معدل دوران العمل ، ومن ثم يمكن اعتبار تلك العلاقة حجة ضد رسملة تكاليف

الموارد البشرية . إذ أن وجود رصيد للموارد البشرية في قائمة المركز المالي قد يخلق انطباعاً حسناً عن المشروع ، وهذا من الناحية الظاهرية وبالنسبة لعامة المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية . وكلما زاد حجم هذا الرصيد كلما زاد تفضيل المستخدم الخارجي للمشروع . ويتأيد هذا الاستنتاج بنتائج إحدى الدراسات الميدانية والتي خلصت إلى أن المستثمر الخارجي يزيد من استثماراته في الشركات التي تظهر الموارد البشرية ضمن أصولها^(٢٢) . ولكن مم يتكون رصيد الموارد البشرية في قائمة المركز المالي ؟ إنه يتكون من تكاليف البحث عن العمالة والاختيار والتدريب والتأهيل . . . الخ . ولكن تلك التكاليف تزداد بزيادة معدل دوران العمل ، ففي كل مرة يترك العامل أو الإداري عمله يتحتم إحلاله بآخر الأمر الذي يستلزم تكاليف إضافية للاختيار والتدريب . وعلى ذلك فإن رصيد الموارد البشرية يتأثر بصفة طردية بمعدل دوران العمل . ولا شك أن زيادة معدل دوران العمل أمر غير مرغوب فيه ، فمن ناحية له آثاره السيئة على الانتاجية والكفاءة بصفة عامة ، كما أنه ينبىء عن أمور وظروف إدارية وتنظيمية غير حسنة وبعبارة أخرى فإن الرقم الذي قد ينظر إليه البعض بأنه مؤشر إلى أحوال حسنة قد يكون في واقع الأمر دليلاً على أحوال سيئة . وليس هناك أخطر من أن تقود المعلومات مستخدميه إلى نقيض حقائق الأمور ، وهذا هو ما يمكن - بالنسبة لمعدل دوران العمل - أن تؤدي إليه أرصدة تكاليف الموارد البشرية في قوائم المركز المالي .

الاستخدام الثاني : تخصيص الموارد البشرية :

إن تخصيص الموارد البشرية على الاستخدامات البديلة يعتمد على تقدير العائد من استخدام تلك الموارد في مختلف تلك البدائل . ولا علاقة لرصيد تكلفة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي بتلك المعلومات . ومن ثم فإن أسلوب رسملة تكاليف الموارد البشرية وإظهارها كأحد الأصول لا يساهم في قليل أو كثير في تسهيل أو ترشيد تخصيص الموارد البشرية .

الاستخدام الثالث : اتخاذ قرارات تنمية وإحلال الموارد البشرية :

يستند اتخاذ قرار إحلال القوى العاملة على المعلومات عن : العائد من العمالة الحالية ، العائد المتوقع من العمالة الجديدة ، تكلفة الإحلال ، ومن البديهي أن

التكاليف المرسمة والظاهرة في قائمة المركز المالي ليس لها علاقة بعائد العمالة الحالية أو العمال الجديدة . أما العلاقة التي قد تبدو بين رصيد التكلفة الظاهرة في قائمة المركز المالي وبين تكلفة الاحلال فإنها علاقة ظاهرية فقط ولا يجوز أن يستند إليها قرار الإحلال، فبينما رصيد التكلفة يمثل تكلفة تاريخية في فترات ماضية فإن قرار الاحلال يستند إلى التكلفة المستقبلية والتي قد تختلف كلية عن التكلفة التاريخية . ويجري تقدير التكاليف المستقبلية مع الاسترشاد بالتكاليف التاريخية للاختبار والتدريب . وهذه المعلومات موجودة فعلاً في السجلات المحاسبية بغض النظر عن ظهور أو عدم ظهور رصيد للموارد البشرية في فئة المركز المالي . وهكذا فإن هذا الرصيد لا يمثل معلومات ضرورية أو حتى مفيدة في اتخاذ قرار إحلال الموارد البشرية . وكذلك الحال بالنسبة لتكلفة تدعيم القوى العاملة وتطويرها لتحمل مسؤوليات جديدة .

الاستخدام الرابع : تحديد العائد على رأس المال البشري :

إن المقصود بذلك الاستخدام غير واضح ، فإذا كان المقصود هو تخصيص الربح المحقق بين مختلف الأصول ثم حساب معدل الربح من الموارد البشرية إلى قيمة رأس المال البشري ، فإن قيمة أو أهمية تلك المعلومات من الناحية العملية لا تكاد تذكر . فغالباً ما يهتم متخذ القرار سواء الداخلي أو الخارجي بمعدل العائد على رأس المال المستثمر دون ما اهتمام بحساب معدلات العائد على مختلف الأصول . كما أنه من الناحية الأخرى لا تمثل التكلفة المرسمة في قائمة المركز المالي كامل قيمة الانفاق على الموارد البشرية ، كما أنها لا تمثل قيمة الموارد البشرية كأصل ، ومن ثم فإن نسبة الربح إلى التكاليف المرسمة تفتقر إلى كل من المضمون النظري والجدوى العملية . وحتى إذا كان ولا بد من ذلك فإن البيانات عن تكاليف الموارد البشرية متوافرة في السجلات ويمكن حساب كافة المعدلات المطلوبة ، وفي حدود هذا الغرض لا ضرورة أو جدوى من إظهار تلك التكاليف كرصيد ضمن أصول قائمة المركز المالي .

الاستخدام الخامس : تحديد معدلات كثافة العمل ومعدل رأس المال البشري العلمي :

ليس هناك أهمية لتلك المعلومات في حد ذاتها ، فالعبرة في النهاية هي بالقدرة

الايادية للمشروع ككل ، كما أن أرصدة التكلفة التاريخية لبعض جوانب الانفاق على الموارد البشرية لا تفيد في الوصول إلى تلك المعدلات . ومن ناحية أخرى فإن هذه المعدلات قد تكون أكثر دلالة إذ استندت إلى أرقام الأجور بحيث يحتسب معدل كثافة العمل بنسبة رقم الأجور إلى رقم التكلفة الكلية ، كما يحتسب معدل رأس المال البشري العلمي بنسبة أجور الفئات العلمية إلى إجمالي الأجور . وأخيراً ، كما هو الحال بالنسبة لكافة الاستخدامات الأخرى ، فإن أية تحليلات أو معدلات أو نسب تعتمد على التكاليف التاريخية يمكن إجراؤها بالرجوع إلى السجلات والدفاتر المحاسبية دون أدنى ضرورة لأن يظهر جزء من تلك التكاليف ضمن أرصدة أصول قائمة المركز المالي .

الاستخدام السادس : تحديد تغيرات هيكل القوى العاملة وأثرها على المقدرة الايرادية ومعدلات النمو :

على الرغم من الجاذبية الظاهرية لتلك المعلومات فإنه لمن الصعب تحديد جدواها العملية على مستوى المشروع ، حتى وإن كان هناك بعض الفائدة العملية لتلك المعلومات فإن منفعتها لا تعادل تكلفة الحصول عليها . كما أن تغيرات هيكل القوى العاملة تنتج (وتتحدد) بعوامل الأعمار والتخصصات العلمية والمهارات الفنية والأحوال الاجتماعية ، وهذه جميعها عوامل نوعية لا يمكن ربطها مباشرة بالمقاييس المالية بشكل ما يمكن معه الاعتماد على المعلومات الناتجة . وحتى إذا أمكن تحديد التغيرات في هيكل القوى العاملة فإن علاقتها بالمقدرة الايرادية للمشروع لا يتسنى تحديدها إلا بتحديد المقدرة الايرادية لمختلف تصنيفات القوى العاملة ولا نرى في ذلك إلا درباً من التزيد والرفاهية التي لا تستقيم مع مقاييس الرشد الاقتصادي ، سواء بسبب عدم إمكانية الاعتماد على المعلومات التي لا تعدو أن تكون مجرد تخمينات واجتهادات شخصية بحتة^(٢٣) أو بسبب عامل تكلفة الحصول على المعلومات إذا ما قورنت بمنفعتها والتي لا تكاد تذكر .

الاستخدام السابع : تحديد القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية :

من الواضح أنه ليس هناك علاقة بين أرصدة التكلفة التاريخية للانفاق على الموارد البشرية التي تظهر بقائمة المركز المالي وبين مفهوم القيمة . أما عن جدوى

تلك المعلومات ومدى إمكانية الاعتماد عليها فسوف نتناوله عند مناقشة نماذج القيمة للمحاسبة عن الموارد البشرية .

وهكذا يتضح لنا أن أسلوب التكلفة التاريخية للمحاسبة عن الموارد البشرية بالإضافة إلى افتقاره إلى معيار السلامة المنطقية فإنه يفتقر إلى معيار الجدوى العملية وذلك لعدم ضرورته للوفاء باحتياجات المعلومات التي يمكن تبريرها اقتصادياً . ولعل رأينا بعدم الجدوى العملية لاسلوب التكلفة للمحاسبة عن الموارد البشرية يتدعم بالفقرة التالية :

The major problem for implementing a cost based human resource accounting system may be one of cost justification since it is difficult, if not impossible to cost justify any human resource accounting effort, without some experimentation based on **faith and conviction**»⁽²⁴⁾.

وإن أبرز دليل عملي على عدم جدوى المحاسبة عن الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية هو أن التطبيق العملي لهذا الأسلوب في شركة Barry لم يستمر لأكثر من عامي ١٩٧٣ ، ١٩٧٤^(٢٥) ، ومن الطبيعي افتراض أنه لو كان هناك ما يدعم سلامة وجدوى ذلك التطبيق لما توقفت ممارسته عملياً .

٧ - مدخل القيمة للمحاسبة عن الموارد البشرية :

(١-٧) مفهوم القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري :

تستند مقترحات مدخل القيمة للمحاسبة عن الموارد البشرية إلى تعريف قيمة الأصل بالمفهوم الاقتصادي . وعلى الرغم من بعض الخلاف حول تعريف القيمة الاقتصادية فإن غالبية كتاب المحاسبة عن الموارد البشرية يتفقون على تعريف قيمة الموارد البشرية بأنها القيمة الحالية للايرادات المتوقعة والتي يمكن ارجاعها للموارد البشرية^(٢٦) . ونظراً لأن مدخل القيمة يفوق مدخل التكلفة من الناحية النظرية البحتة للمحاسبة عن الأصول عموماً فلقد تعددت واختلفت مقترحات المحاسبة عن الموارد البشرية على أساس القيمة بالمفهوم الاقتصادي . غير أنها جميعاً تشترك مع مدخل التكلفة في افتقارها إلى أحد جوانب السلامة المنطقية ألا وهو الخاص بعدم انطباق مفهوم الأصل بالمنظور المحاسبي على الموارد البشرية . وبالإضافة إلى ذلك فهناك جوانب أخرى

لعدم السلامة المنطقية والافتقار إلى الجدوى العملية والتي تنفرد بها كل من تلك المقترحات . ونظراً لأن المجال لا يتسع للدراسة التفصيلية لكافة تلك المقترحات فإننا سوف نتناول في الصفحات التالية بعضاً منها فقط وعلى سبيل المثال لتوضيح مدى افتقار إتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية على أساس مدخل القيمة لبعض مقومات القبول النهائي والتي تتضمن السلامة المنطقية والجدوى العملية .

(٢-٧) نموذج Lev and Schwartz لقياس قيمة رأس المال البشري^(٢٧) .

يستند هذا النموذج إلى المفهوم الاقتصادي لقيمة رأس المال بصفة عامة ، وهي عبارة عن القيمة الحالية للايرادات المستقبلية ، ويتمثل هذا النموذج في الصيغة التالية :

$$E(V_y^*) = \sum_{t=y}^T \frac{1}{(1+r)^{t-y}} \frac{I_i^*}{(1+r)^{t-y}}$$

وذلك حيث أن :

$E(V_y^*)$ = القيمة المتوقعة لرأس المال الممثل في الفرد .

y = عمر الفرد الحالي .

T = سن اعتزال العمل .

$Pr(t)$ = الاحتمال الشرطي للوفاة في سنة معينة .

$y \dots T = (t)$ أي من السنوات فيما بين عمر الفرد الحالي حتى سن اعتزال

العمل .

I_i^* = تقدير للايرادات السنوية المستقبلية التي يحصل عليها الفرد حتى سن

التقاعد The person's annual earnings up to retirement

r = معدل الخصم الخاص بالفرد A discount ratio specific to the person

إذا نظرنا إلى هذا النموذج في ضوء الهدف الذي حدده كاتباً المقال ألا وهو توفير مقياس عملي لقيمة رأس المال البشري والتغيرات التي تطرأ عليه فإنه يعن لنا ابداء الملاحظات التالية :

١ - يستند النموذج إلى القيمة الحالية للايرادات المتوقع أن يحصل عليها الفرد خلال الفترة المتبقية من حياته العملية . وتمثل تلك الايرادات أساساً في الأجر الشامل

الذي يحصل عليه من المشروع . وهذا الاجر يمثل التكلفة التي سوف تدفعها الشركة في المستقبل . ولا شك أن التكلفة التي تضحي بها الشركة في سبيل الحصول على أصل أو خدمة ما تختلف من حيث المفهوم والمقدار عن قيمة الأصل أو قيمة الخدمة بالنسبة لها وذلك على الأقل من زاوية المفهوم الاقتصادي لكل من التكلفة أو القيمة . فالتكلفة تمثل التضحية بينما القيمة تمثل العائد ومن ثم فإن النموذج المقترح لا يمت بصلة إلى المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري .

٢ - إذا تجاوزنا عن النقطة السابقة ، فإنه في ظل النموذج تتساوى قيمة الأفراد بالنسبة للمشروع لمجرد تساوي أجورهم وأعمارهم ولا مجال في ظل النموذج لاختلاف القيمة بسبب اختلاف عوامل مثل : الكفاءة الانتاجية ، مستوى الولاء للمشروع بالرغم من :

«...the lack of a direct relationship between salary and an employee's value to the firm.

Personnel receiving the same salary rarely contribute the same value to the firm»⁽²⁸⁾.

٣ - في ظل النموذج يمكن أن تتساوى قيمة مدير عمره ٥٠ سنة مثلاً وهو رئيس لأحد الأقسام مع قيمة عامل صغير السن (٢٠ سنة مثلاً) رغم اختلاف الأجر واختلاف الندرة والكفاءة ومن ثم الأهمية النسبية لكل منهما . . ويبدو أن هذا أيضاً لا يمكن قبوله نظرياً أو عملياً .

٤ - مع بقاء حجم القوى العاملة على حالها فإن قيمتها بالنسبة للمشروع في ظل هذا النموذج تتناقض من سنة إلى أخرى دون أدنى ارتباط بأرقام أخرى مثل الربحية أو الانتاجية أو الاعباء المحملة لقائمة الدخل . . . وتلك هي الأرقام التي عادة ما تنعكس عليها التغيرات في قمة الأصول . . بل على العكس من ذلك . . من المفروض أن تزيد قيمة الفرد بالنسبة للمشروع من سنة لأخرى بسبب ما يفترض من زيادة الكفاءة نتيجة المهارات التخصصية المكتسبة من التدريب وممارسة العمل وكذلك بسبب زيادة الارتباط بالمشروع والولاء له .

من النقاط السابقة يتضح لنا أن الأرقام الناتجة عن ذلك النموذج لا تعدو كونها مجرد أرقام لا علاقة لها بالته بقيمة الموارد البشرية للمشروع المعين سواء من حيث

المفهوم النظري أو واقع التطبيق العملي ، هذا فضلاً عن اعتماد النموذج على عنصر التقدير الشخصي لدرجة تكاد تقوض أسس امكانية الاعتماد على الأرقام الناتجة من النموذج . هذا من ناحية السلامة المنطقية للنموذج ، أما جدواه العملية فيمكن تقييمها من خلال تحديد العلاقة بين النموذج وبين الوفاء باحتياجات المعلومات . ولقد ركز كاتبنا المقال على الاستخدامات الثلاثة الأخيرة باعتبارها تمثل المساهمة الايجابية للنموذج في الوفاء باحتياجات الادارة للمعلومات . وقبل مناقشة هذه الاستخدامات ينبغي الإشارة إلى أن الأرقام الناتجة من النموذج لا تفيد أي من الاستخدامات الأربعة الأولى ، إذ يعتمد بعضها على العائد المتحصل عليه من استخدام العامل ، وهذا يختلف كلية عن القيمة الحالية للأجور المستقبلية ، كما يعتمد البعض الآخر على تكلفة إحلال واستبدال القوى العاملة وهذه التكلفة تتجاوز القيمة الحالية للأجور المستقبلية إذ أنها تتضمن بالاضافة إلى الأجور تكاليف الاختيار والتدريب ، وهذه التكاليف الأخيرة ليس لها مكان في النموذج المقترح . ونوالي فيما يلي مناقشة الاستخدامات الثلاثة الأخيرة :

أ - تحديد المعدلات والنسب المالية : رأس المال البشري إلى رأس المال الكلي ، رأس المال البشري العلمي إلى رأس المال البشري الكلي .

سبق أن أوضحنا أنه ليس هناك أهمية عملية لتلك المعلومات بذاتها ، هذا بالاضافة إلى أن المعدلات المشار إليها أعلاه أكثر تعلقاً بالأجل القصير منها بالأجل الطويل الذي يمتد إلى عشرات السنين . فعندما نتحدث عن كثافة العمل عادة ما ينصرف الذهن إلى فترة معينة ، ومن ثم يجب أن يعتمد المعدل على أرقام تتعلق بنفس الفترة لا بأرقام تمتد إلى عشرات السنين في المستقبل . ولذلك إذا وجد ما يبرر إعداد تلك المعدلات على مستوى المشروع ، وهذا ما نشك فيه ، فلعله يكون من الأفضل إعدادها بالاستناد إلى أرقام الأجور في كل سنة بدلاً من القيم الحالية للأجور خلال فترات مقبلة . فالقيمة الاجمالية الناتجة عن النموذج تتكون من عدد من المفردات تختلف فيما بينها من حيث البعد الزمني وتفتقر إلى دلالة محددة سواء من حيث الانفاق الفعلي أو من حيث القدرة الايرادية كما لا توجد خصائص مشتركة بين هذا الرقم وبين الأرقام الأخرى التي تنسب إليها ، هذا بعكس الحال فيما إذا نسبت الأجور إلى عناصر التكلفة الأخرى ، إذ يشترك الرقمان (أي رقم الأجور ورقم التكلفة) في خاصية كونهما عناصر تكلفة فعلية وارتباطهما بفترة زمنية محددة وبالتالي يمكن انشاء علاقات بينهما وبين كل

ما يرتبط بتلك الفترة من أرقام ذات أهمية معينة مثل أرقام الانتاجية والربحية .

(ب) تحديد تغيرات هيكل القوى العاملة وأثرها على المقدرة الايرادية : إن هذه المعلومات لا تفي بمتطلبات الجدوى الاقتصادية حتى وإن توافر لها بعض القبول الأولى ،

فأولاً : ليست هناك أهمية حقيقية للمعلومات عن العلاقة بين تغيرات أعمار ومؤهلات القوى العاملة وبين المقدرة الايرادية أو معدلات النمو ، فالعبرة في النهاية هي بالانجازات الفعلية النهائية ، وإذا أخذنا في الاعتبار أن القوى العاملة تتصف بثبات نسبي فإن مجال القرارات يتمثل أساساً في ترشيد استخدام الطاقة البشرية الموجودة ، ومن ثم فإن تلك التغيرات لا تمثل عوامل مناسبة أو ضرورية لاتخاذ القرارات الادارية . فمثلاً : أن تغيرات أعمار العاملين أمر لا يمكن تجنبه ولكن في نفس الوقت لا يتسنى تبين ما قد يتطلبه هذا العامل من قرارات إدارية ، وكذلك الحال بالنسبة لأية تغيرات أخرى يمكن التفكير فيها مثل تغيرات الاحوال الاجتماعية .

وثانياً : حتى ولو افترضنا وجود أهمية أو قيمة لتلك المعلومات فإنها تعتمد على بيانات عن الأعمار والاحوال الاجتماعية والمؤهلات وعلاقة كل ذلك بالايادات المحققة ومعدلات النمو . . وكل هذه المعلومات لا تعتمد على النموذج المقترح ، إذ أنه يمكن اجراء التحليلات اللازمة دون الاستعانة بالنموذج المقترح . . ليس ذلك فحسب . . بل إن القيمة الناتجة من النموذج والتي تختلف من سنة لأخرى لا تنبئ بذاتها عن التغيرات في هيكل القوى العاملة . وأخيراً إذا قارنا تكلفة اجراء تلك التحليلات اللازمة للحصول على تلك المعلومات بالمنفعة الافتراضية لتلك المعلومات والتي لا تكاد تذكر فإنه قلما يمكن تبرير قرار الامداد بتلك المعلومات إقتصادياً .

(ج) تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية : تتحدد القيمة العامة للموارد البشرية طبقاً للمقال موضوع المناقشة بتطبيق النموذج على المتوسط العام للأجور في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة ، في حين أن القيمة الخاصة تتحدد بتطبيق النموذج على هيكل الأجور الخاص بالمشروع . ولكن ما هي أهمية المعلومات عن الفرق بين هاتين القيمتين ؟ وما هو مضمونها الحقيقي وفائدتها العملية ؟ فماذا إذا تبين أن الشركة تدفع متوسط أجور أعلى أو أقل من المستوى العام للصناعة ؟ وهل هذه تعتبر معلومات جديدة بالنسبة للشركة ؟ إن إدارة أي مشروع ،

حتى في أبسط صورها تعلم مسبقاً المستوى العام للأجور في الصناعة المعنية التي تنتمي إليها ولا يشترط لتوافر تلك المعلومات مستوى خاص من الرشد الإداري ، وفي ضوء تلك المعلومات تقرر الإدارة مستوى الأجور الخاص بها ومن ثم فلا تنشأ الحاجة إلى ذات المعلومات بعد ذلك ، وحتى إذا ظهرت الحاجة إلى تلك المعلومات بعد ذلك فلا حاجة إلى إستخدام مثل ذلك النموذج المقترح . وهكذا فإنه يتعذر قبول أن :

«the difference between the general and specific values of human capital is another source of valuable information for management and analyst..... the difference.... between the two, therefore indicates the level of the firm's wage scale relative to the industry's average. Specifically if the industry wide wage averages are taken as standard, this difference indicates to what extent the firm's wage scale is above, on a par with, or below the standard»⁽²⁹⁾.

(٣-٧) نموذج Flamholtz^(٣٠) للتقويم على أساس عائد الخدمات المحتملة .

يستند هذا النموذج إلى حساب القيمة الحالية لعائد الخدمات التي يتوقع أن تحصل عليها المؤسسة من خدمات العاملين مع الأخذ في الحسبان احتمالات تنقل الفرد فيما بين المراكز المختلفة في المشروع وكذلك احتمالات ترك العمل ويتمثل النموذج في الصيغة التالية :

$$E(RV) = \sum_{t=1}^n \left[\sum_{i=1}^m \frac{R_i \cdot P(R_i)}{(1+r)^t} \right]$$

حيث أن :

$E(RV)$ = القيمة المتوقعة القابلة للتحقيق .

R_i = القيمة التي تحصل عليها المؤسسة من الفرد في كل من المراكز (i's) التي يشغلها .

$P(R_i)$ = احتمال أن يشغل الفرد المركز .

m = الفترة الزمنية ، $t = 1 \dots n$

t = حالة (أو مركز) الاستقالة من المشروع .

r = معدل فائدة مناسب .

ويتطلب تطبيق هذا النموذج :

- تحديد مختلف المراكز (أو المناصب التي يتوقع أن يتقلدها الفرد) .
- تحديد قيمة كل من تلك المراكز بالنسبة للمشروع .

Determine the value of each state to the organization

- تحديد فترة بقاء الفرد في المشروع .
- تحديد احتمالات وتوقيت تقلد الفرد لكل من تلك المراكز في المستقبل .

ويرى كل من : Brummet & Bikki and Lau^(٣١) أنه من الناحية النظرية يتميز هذا النموذج بأنه أخذ في الحسبان احتمالات ترقى أو تنقل الفرد عبر المراكز المختلفة في المشروع . غير أن أولئك الكتاب يتفقون على أن الجدوى العملية للنموذج محدودة لأن تقديرات احتمالات تقلد الفرد لكل من مراكز المشروع وتقديرات قيمة كل من المراكز بالنسبة للمشروع تعتمد كلية على التقدير الشخصي الباحث ، الأمر الذي يقلل من امكانية الاعتماد عليها . وكذلك يأخذ بعضهم على النموذج تجاهله لتكلفة الموارد البشرية^(٣٢) .

وفي مجال محاولة تطبيق النموذج يرى Flamholtz أن قيمة الخدمات بالنسبة للمشروع يمكن تقديرها من خلال تقدير أرقام وسيطة أخرى Surrogates وقد استخدم تكلفة إحلال الفرد بآخر يقوم بتأدية نفس الخدمات كتقريب لقيمة تلك الخدمات بالنسبة للمشروع . وهذا ينفي عن النموذج صفة كونه نموذجاً لتحديد قيمة الموارد البشرية ، لأن ناك اختلافاً أساسياً بين كل من مفهوم التكلفة بكافة صورها وبين مفهوم القيمة . فالتكلفة تمثل ما يدفعه المشروع أو هي تدفق خارج ، أما القيمة فتعبر عن المنفعة التي يحصل عليها المشروع من ذلك الأصل ومن ثم لا يمكن نظرياً استخدام أيهما كتقريب للآخر^(٣٣) . ومن الناحية العملية إذا تساوت القيمة (أو المنفعة) مع التكلفة فليس هناك مبرر اقتصادي لاقتناء الأصل . وهكذا فإنه إذا كان النموذج يعتمد على أحد أشكال التكلفة فإنه يندرج إذاً ضمن مجموعة مداخل التكلفة ومن ثم يشترك معها في جوانب القصور السابق بيانها سواء من حيث السلامة المنطقية أو الجدوى العملية ، بل ويتميز عنها بقدر إضافي من صعوبة التطبيق وزيادة التكلفة الناتجة عن تعدد عملية تقدير الاحتمالات والقيم أو التكاليف بالنسبة للفرد الواحد وذلك بعدد المراكز المتوقع أن يتقلدها . ودون أن يرتبط هذا القدر الإضافي بمنفعة حقيقية تتمثل في الامداد

بمعلومات ضرورية يمكن الاعتماد عليها وتفي بمعيار الجدوى الاقتصادي . وحول الجدوى العملية والاقتصادية يرى Jaggi & Lau أن :

«This model falls short of a practical value... probabilities will have to be determined for each individual occupying various service states, and these probabilities will have to be determined for all employees for (n) periods of time on an individual basis... It will be a tremendously expensive way to measure the value of human resources?. Furthermore: it will be most difficult to predict career movements or the exit probabilities on the individual basis... Even if the probabilities of career movements and early exit from the firm can be determined, the inherent statistical variance of this stochastic model would deprive it of any usefulness to decision makers»⁽³⁴⁾.

وأخيراً أنه لمن الجدير بالذكر أنه يمكن الاستناد إلى مقال آخر لنفس المؤلف Flamholtz لتقديم دليل إضافي على عدم ملائمة النموذج موضوع المناقشة الحالية والنماذج الأخرى التي سبقت مناقشتها . فتحت عنوان « نحو نظرية لقيمة الموارد البشرية » حاول Flamholtz⁽³⁵⁾ تحديد العوامل الرئيسية التي تحدد قيمة الفرد بالنسبة للمشروع . ورغم أن عملية حصر تلك العوامل لم تكن شاملة وجرت بصفة إجمالية⁽³⁶⁾ ، فلقد تضمنت المجموعة التي قدمها : عوامل شخصية ذاتية ، عوامل تنظيمية وإدارية ، وعوامل نفسية وسلوكية ، وعلى ذلك فإن قيمة الفرد لا يمكن قياسها بمجرد صيغة رياضية تطبق على تكلفة الاحلال⁽³⁷⁾ ، أو الأجور المستقبلية ، أو تكلفة انشاء القوى العاملة والمحافظة عليها كما هو الحال في النماذج الأخرى السابق مناقشتها .

(٤-٧) نموذج Bikki & Lau⁽³⁸⁾

يرى المؤلفان أو أوجه النقص في نماذج Lev & Flamholtz ترجع أساساً إلى إجراء عملية القياس على أساس فردي ، أي تحديد قيمة لكل شخص على حدة . وفي محاولة منهما لتلاقي أوجه النقص تلك اقترحا إجراء عملية التقدير على أساس جماعي ، أي تحديد قيمة لمجموعة متجانسة من الاشخاص ، وذلك استناداً إلى المناظرة بين التنبؤ باحتمالات التنقل أو الترقى بين مختلف المراكز أو احتمالات مغادرة

المشروع وبين التنبؤ باحتمالات الحوادث في قطاع شركات التأمين ، إذ تكون درجة الثقة في التنبؤ بحدوث ما بالنسبة لمجموعة كبيرة أكبر من تلك التي يتمتع بها التنبؤ بنفس الحادث بالنسبة لفرد واحد . ويقوم اقتراح المؤلفين على التنبؤ باحتمالات الترقى أو التنقل بين المراكز المختلفة واحتمالات مغادرة المشروع بالنسبة لمجموعة من العاملين . ويهدف النموذج المقترح في النهاية إلى تحديد قيمة مجموعة من الأفراد كوحدة واحدة . ويعرض المؤلفان مثلاً رقمياً بالاعتماد إلى المدخلات الأولية التالية ، والتي يفترض وجودها قبل تشغيل النموذج :

- المراكز الادارية Ranks .
 - عدد أفراد المجموعة التي تنتمي إلى كل مركز .
 - احتمال ترقى أفراد المجموعة من مركز ما إلى المراكز العليا في كل من الفترات ويفترض النموذج أن احتمالات الترقى واحد بالنسبة لكل أفراد المجموعة .
 - القيمة الاقتصادية (V) لفرد ما في مركز ما (i) ويرمز لها بالرمز (Vi) .
 - المدى الزمني الذي يحتسب خلاله قيمة الموارد البشرية .
- ويتمثل المخرج النهائي للنموذج في قياس كمي للقيمة الاقتصادية لمجموعة الأفراد .

رغم سلامة فكرة التمييز بين التنبؤ بحدوث فردي وبين التنبؤ بنفس الحادث بالنسبة لمجموعة من حيث درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على البيانات^(٣٩) فإن هناك عدداً من النقاط التي تنتقص من فعالية النموذج سواء من حيث السلامة المنطقية أو من حيث الجدوى العملية والاقتصادية ، غير أنه يكفي إثارة النقطتين التاليتين :

أولاً : يفترض النموذج وجود تقدير لقيمة الفرد الواحد في كل من المراكز لمدة سنة واحدة ، وهذا هو جوهر مشكلة تقييم الموارد البشرية . وليس هناك أساس مقبول لتوافر مثل هذا التقدير بشكل يمكن الاعتماد عليه . ولعل تسليم المقترحات الأخرى للمحاسبة عن الموارد البشرية - والسابق التعرض لها - باستحالة تقدير تلك القيمة كان هو الدافع لالتجاء تلك المقترحات إلى أرقام أخرى وسيطة Surrogates مثل تكاليف الحصول على الموارد البشرية ، أو تكاليف استبدالها أو الأجور التي تحصل عليها القوى العاملة . بعبارة أخرى فإن واحداً على الأقل من المدخلات الأساسية للنموذج

يستحيل توفيره بشكل ما يمكن الاعتماد عليه ، وهذا في حد ذاته يقلل من قيمة مخرجات النموذج .

ثانياً : بالإضافة إلى مشكلة المدخلات فإن المخرج الأساسي للنموذج (أي القيمة الاقتصادية لمجموعة من العاملين) قليل الجدوى من الناحية العملية وذلك لأسباب عديدة منها :

(أ) من حيث المبدأ لا يمكن القول بأن الأفراد الذين يشغلون نفس المركز يتساوون من حيث قيمتهم الاقتصادية بالنسبة للمشروع وبغض النظر عن الكفاءة والعمر أو الانتاجية والخبرات السابقة والولاء للمشروع والقيم الاخلاقية والعوامل السلوكية والبيئة الأخرى .

(ب) إن رقم القيمة الاجمالية لمجموعة من الأفراد قليل الأهمية بالنسبة للقرارات الادارية المتعلقة بالقوى العاملة في مشروع قائم ومستمر لأن غالبية هذه القرارات ترتبط بالمستوى الفردي أكثر من ارتباطها بمجموع العاملين ككل .

خاتمة

في ضوء إطار مقترح لمحددات ومعايير اتخاذ قرار الامداد بمعلومات معينة استعرضنا في الصفحات السابقة بالتقييم عدداً من الدراسات والمقترحات كممثل لاتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية ، وخلصنا إلى أن هذا الاتجاه - كما تعرضه غالبية الكتابات السائدة - يفتقر إلى بعض جوانب معياري السلامة المنطقية والجدوى العملية إلا أن هذه النتيجة لا تتعارض مع تسليمنا المطلق بأهمية الموارد البشرية وضرورة توفير المعلومات التي تكفل الاستخدام الأمثل لتلك الموارد بل وأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية ، ولكن محاسبة بمضمون يختلف عن ذلك المتضمن في تلك المقترحات . فلقد تركزت هذه الأخيرة حول ضرورة وكيفية اظهار رقم ما في قائمة المركز المالي بعنوان « الموارد البشرية » كما لو أن المحاسبة عن الموارد البشرية قد تحددت نطاقاً ومضموناً بهذا الرقم ، وكما لو أن الاحتياجات الادارية للمعلومات عن الموارد البشرية قد انحصرت في هذا الرقم . وهذا هو موطن الاختلاف في الرأي بين تلك المقترحات والدراسة الحالية ، وأن منهج تلك الدراسات ليتعارض مع التوصيات القديمة والحديثة والدعوة المستمرة في مجال الفكر المحاسبي بأن نطاق المعلومات المحاسبية لا يجوز

أن يكون محصوراً في نطاق المعلومات المالية أو مقيداً بحدود القوائم المحاسبية التقليدية (أي قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) .

ولعل الابعاد التي امتدت اليها فروع محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وسلوكياتها تعد أبرز مظاهر تحرر الوظيفة المحاسبية والمعلومات التي تتولد عنها من قيود القياس المالي والقوائم المالية التقليدية .

إن المحاسبة عن الموارد البشرية التي نعتقد بضرورتها تتجاوز حدود تقدير قيمة للموارد البشرية ضمن أصول المركز المالي . بل أنها قد لا تهتم كثيراً بمثل هذه القيمة لما يكتنف الوصول إليها من :

- اعتماد كلي على التقدير الشخصي الذي قد يصل إلى درجة التخمين الأمر الذي يقلل من امكانية الاعتماد عليها .

- التكلفة (في شكل وقت ومجهود) المستنفذة في عملية التقدير .

- عدم ملاءمة الرقم الناتج من عملية التقدير لكثير من الاستخدامات الادارية .
إن اجراءات أو نظام المحاسبة عن الموارد البشرية التي يمكن أن يكون لها جدوى أو فعالية من الناحية العملية ، ومن ثم تكتسب شكلاً من أشكال الضرورة أو التبرير من الناحية الاقتصادية تخرج عن نطاق المحاسبة «Accounting» بالمفهوم التقليدي الضيق ويتسع ليشمل المساءلة أو الحساب «Accountability» عن استخدام الموارد البشرية .
ومثل هذا النظام - بالمفهوم الأخير يستند إلى تكامل عدد من الأساليب والاجراءات التي تتوافر حالياً لدى العلوم الادارية المختلفة وقبل ظهور ذلك الاتجاه المسمى بـ« المحاسبة عن الموارد البشرية » .

إن نظام المحاسبة عن الموارد البشرية يجب أن يهدف إلى توفير المعلومات التي تساهم في وضع الموارد البشرية في أفضل استخداماتها . ولتحقيق ذلك فإن النظام يجب أن يتضمن :

١ - تصنيف القوى العاملة إلى فئات نوعية طبقاً لطبيعة الأعمال التي تناسب قدراتهم .

٢ - تحديد وحدات قياس العمل البشري من مختلف الفئات .

٣ - قياس الطاقة الانتاجية للقوى العاملة ليس فقط باستخدام أعداد العمال أو ساعات العمل ، بل وأيضاً باستخدام وحدات انجاز معينة من مختلف الأنشطة والأعمال . مع ملاحظة أنه قد يكون هناك أكثر من قياس واحد لطاقة نفس الفرد أو مجموعة من الأفراد ، كما هو الحال إذا كان في مقدور الفرد أو الجماعة أداء عدة أعمال مختلفة . وهذه الخطوة تستلزم اجراء دراسات الزمن والحركة ووضع معايير للعمل البشري بالنسبة لمختلف الأعمال . ومن ثم فإنها تحقق غرضين في نفس الوقت ألا وهما تحديد الطاقة الانتاجية المتاحة وتحديد معدلات الأداء التي يجب استخدامها في تقييم الأداء ووضع نظم الحوافز .

٤ - توصيف الأعمال والمهام التي تنطوي عليها عمليات المشروع وقياس مستلزماتها من مختلف فئات العمل كمياً . وتنصرف هذه الخطوة على الأعمال والمهام الحالية التي يعمل فيها الأفراد فعلاً وكذلك الأعمال والمهام البديلة التي يمكن نقلهم إليها .

٥ - تحديد تكلفة انجاز الوحدة الواحدة من كل نشاط أو عمل . ويجب أن يستند قياس التكلفة إلى مفاهيم التكلفة المناسبة لاتخاذ القرارات مثل : التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة ، تكلفة الفرصة البديلة ، أي دون التقييد بمفاهيم التكلفة النقدية والتاريخية .

٦ - تحديد التكلفة الكلية لانجاز مختلف الأعمال والمهام .

٧ - تحديد الايراد المتولد من أداء تلك الأعمال والمهام ، وبالنسبة للأعمال والمهام التي ليس لها ايرادات مباشرة يمكن اجراء تقييم تفضيلي نسبي للمنافع المتولدة عنها . وهذا يختلف عن تقدير قيم رقمية محددة . إذ يكفي تقرير أفضلية عملية (أ) على عملية (ب) ، أو تقرير ما إذا كانت قيمة المنافع تزيد أو تقل عن رقم معين دون ما ضرورة لتحديد رقم محدد .

٨ - تحديد العائد الصافي الناتج (أو المقدّر افتراضاً) عن كل من تلك الأعمال .

٩ - تخصيص الطاقة الانتاجية للقوى العاملة على الأعمال التي تحقق أكبر عائد

صافٍ ، والعمل (أو المهمة) الذي لا يحقق عائداً صافياً لا يجوز إنجازه ، كما أنه إذا لم يوجد في نطاق الوحدة مهمة أو عملية تحقق عائداً صافياً من استخدام قدر معين من القوى العاملة كان معنى ذلك وجوب محاولة تخفيض الطاقة الانتاجية المتاحة وذلك في إطار الأسس العلمية لاتخاذ قرار الاستغناء ، أي الموازنة بين الوفرة الحالي في التكاليف والاعباء التي يمكن أن تظهر في المستقبل والبحث عن بديل آخر ، والتفكير في بديل آخر لقرار الاستغناء والذي قد يتمثل في محاولة تطوير قدرات القوى العاملة بحيث تتضح أمامها فرص أخرى .

١٠ - في نهاية فترات دورية يجب قياس الانجازات الفعلية وتقييم أداء القوى العاملة باستخدام معايير الاداء السابق وضعها في الخطوة رقم (٣) وبحث الفروق إذا وجدت سواء موجبة أو سالبة واتخاذ الاجراءات الكفيلة بتدعيم أسباب الفروق الايجابية (الصالحة) وتلافي أسباب الفروق السالبة .

١١ - وبغض النظر عن نتيجة تقييم الأداء الفعلي فإنه يجب دائماً التفكير في البدائل التي تكون قد استجدت ويمكن استخدام الطاقة الانتاجية للقوى العاملة فيها . وبعبارة أخرى ضرورة طرح السؤال : أليس من الأفضل تحويل القوى العاملة المستخدمة في الأعمال الحالية إلى مجالات عمل أخرى ؟ وذلك لأن اختلاف الظروف بمرور الزمن يمكن أن يؤدي إلى ظهور بدائل جديدة أكثر نفعاً ، وحتى بدون ظهور بدائل جديدة فإن مرور الزمن قد يؤدي إلى تغيير مراكز الافضلية النسبية بين ذات البدائل التي كانت موجودة سابقاً ، ومن ثم يتطلب الأمر إعادة صنع القرار في نهاية فترات دورية ووضع الموارد البشرية المتاحة في أفضل استخداماتها في ضوء الظروف المستجدة .

من الخطوات السابقة تمثل الخطوتان الاخيرتان جوهر عملية المتابعة وتقييم الأداء ، والتي إذا ما تضافرت مع خطة علمية أو قرار رشيد ، والذي يستند إلى الخطوات التسعة الأولى ، نتج لدينا جوهر نظام المحاسبة عن الموارد البشرية « والذي لا نقصد به عملية المحاسبة » « Accounting » بالمفهوم الضيق المحصور في إطار مفاهيم الأصول والخصوم والقوائم المالية والقياس النقدي ، بل نقصد به إطاراً متكاملًا للحساب والمساءلة (أي Accountability) عن الموارد البشرية بهدف الاهتمام إلى وتحقيق الاستخدام الأمثل لأهم وأجل الموارد الاقتصادية ألا وهو الانسان .

الحواشي

(١) AAA «Committee Report on Human Resource Accounting» The Accounting Review Supplement 1973 P.180.

(٢) د. إبراهيم محمد السباعي «المحاسبة عن الأصول البشرية كأداة لتطوير بيانات المحاسبة الادارية وأثرها على تكلفة العمل الانساني في المشروع» مجلة «المحاسبة والادارة والتأمين» كلية التجارة - جامعة القاهرة سنة ١٩٧٥ .

(٣) التركيز هنا على مجرد كون المعلومات مطلوبة بواسطة مستخدم معين وبغض النظر عما إذا كانت المعلومات المطلوبة ملائمة للاستخدام المعين .

(٤) قد يرد على ذلك بالعبارة الشهيرة « قياسات مختلفة لأغراض مختلفة » وهذه الحجة قد تناولها الباحث بالتفصيل في بحث سابق بعنوان : « المشروعات العلمية والعملية لتعدد البدائل المحاسبية ومعايير الاختيار بينها » مجلة « التكاليف » ، الجمعية العربية للتكاليف - القاهرة ، مايو سنة ١٩٨٢ ، ص ٥٥ - ٨٤ .

(٥) راجع بحث « المشروعات العلمية والعملية لتعدد البدائل المحاسبية . . . » مرجع سابق .
(٦) «Committee Reporte on Human Resourse Accounting» The Accounting Review, Supplement 1973 p.169.

Brummet, R. Lee, «Human Resource Assounting» Form: Hand Book of Modern Accounting Theory «Edited by: Sidney Davidson & Roman L. Weil, McGrew- Hill Book company, 2nd. ed., 1977 ch37 p.2.

Ibid. (٨)

Ibid. (٩)

See for example (١٠)

- Lev, Baruch and Aba Schwartz, «On the Use of The Economic Concept of Human Capital In Financial Statement.» The Accounting Review, January 1971 pp.107-108.

- Brummet, R. Lee & Eric G. Flamholtz and William C.Pyle, «HRA :A Tool to Increase Managerial Effectiveness.» Form: «Readings In Cost Accounting, Budgeting and Control. Edited by: William Thomas, South Western Publishing company, 1973, p.438.

د. إبراهيم محمد السباعي . . . مرجع سابق .

(١١) د. إبراهيم محمد السباعي . . . مرجع سابق .

(١٢) وهذا طبعاً باستثناء الحدود والقواعد التي يضعها القانون العام مثل : عدم الاضرار بمصالح وحقوق الآخرين أو الاضرار بالمصالح والمنافع العامة .

Lev, Baruch & Aba Schwartz, «On the Use...» op. cit. pp.109-110 (١٣)

AAA, Committee Report... 1973 Op. cit. pp.171-173. (١٤)

Brummet, R. Lee...., Form: Hand book.... op. cit. p.37-6. (١٥)

- AAA «Committee Report.... 1973, op. cit, p.172. (١٦)
- Ibid p.72. (١٧)
- Brummet, R. lee & Eric G Flamholtz.... op.cit. p.438. (١٨)
- Hekimian, James S. and Jones, Curtis H. «Put people on your Balance Sheet» as (١٩)
cited by, AAA... 1973 op. cit, p.173.
- See for example: Brummet & Flamholtz.. op. cit. p.442. (٢٠)
- (٢١) ولا يتعارض هذا مع الموافقة السابقة على إظهار أرصدة تتعلق ببعض الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية بعنوان مثل : « تكاليف الاختيار والتدريب » قائمة المركز المالي على سبيل التأجيل أو الترحيل من فترة إلى أخرى . فلا شك أن هناك فارقاً بين : تكلفة عملية خاصة بالموارد البشرية ، وبين تكلفة أو قيمة الموارد البشرية ذاتها .
- Hendricks: James A. «The Impact of HRA on Stock Investment Decisions: An (٢٢)
Empirical Study». Accounting Review, April 1976 pp.292-305.
- (٢٣) حتى وإن بدت غير ذلك باستنادها إلى أساليب التحليل الكمي .
- Brummet, R. Lee... Form Handbook... op. cit. p.37-25. (٢٤)
- Ibid. p.37-10. (٢٥)
- AAA, «Committee Report... op. cit p.174. (٢٦)
- Lev, Baruch & Schwartz... op. cit. pp.103-111. (٢٧)
- Gilbert, Michael H. «The Asset Value of the Human Organization». Management (٢٨)
Accounting July 1970. pp.25-28. Form. «Topics in Managerial Accounting» Edited
by. L.S. Rosen, McGraw- Hill Ryerson Limited. 1974, p.297.
- Lev & Schwartz... op. cit. p. 108. (٢٩)
- Flamholtz, Eric G., «The theory and measurement of an Individual's value to an (٣٠)
organization.» Ph.D. Dissertation, University of Michigan, 1969, as cited by:
R.Lee
- Brummet «Human Resource Accounting» Form: Handbook..... op. cit. p.37-14,
and,
- Flamholtz, Eric G. «A model for Human Resource Valuation: A stochastic
proces with service Rewards» The Accounting Review, April 1971. pp. 253-267.
- Brummet lee..... Hand book.... op. cit. p. 37-14 & and (٣١)
- Bikki, Jaggi & hon - Shiang Lau «Toward A Model for Human Resource
Valuation» The Accounting Review, April 1974 pp.321-329.
- Lee, Brummet Hand book.... op. cit. op.cit. p.37-41. (٣٢)
- (٣٣) لتفصيل العلاقة والاختلاف بين مفاهيم وقياسات كل من « التكلفة » و« القيمة راجع :
- Bayoumy, E.M. «systems Approach to the Evaluation and Development of the
Role of «Accounting» in the Information Function.» Ph. D. thesis, Southapton
University, England, 1977, pp. 288-299.

Bikki, Jaggi, op. cit. p.322. (٣٤)

Falhmoltz, Eric G, «Toward A Theory of Human Resource Value in Formal Organizations» The Accounting Review, Oct. 1972. (٣٥)

(٣٦) لتفصيل تلك العوامل أنظر مقالة .

Ogan, Pekin, «A Human Resource Value Model For Professional Service Organization» The Accounting Review, April, 1976.

حيث بلغ عدد المتغيرات التي تتحكم في قيمة الفرد (طبقاً لتلك المقال) ٢٨ متغيراً أساسياً أولاً ، ١٦ متغيراً مشتقاً من المتغيرات الأولية .

(٣٧) وبغض النظر عن الاختلاف حول ماهيتها وكيفية تحديدها .

Bikki, Jaggi and hon- Shiang lau..... op. cit. pp.321-329. (٣٨)

(٣٩) وهذا من حيث الفكرة المجردة وبغض النظر عن الاختلاف في طبيعة الأحداث التي يجري التنبؤ بها الأمر الذي قد يفقد الفكرة مضمونها العملي ، إذ أن هناك من الأحداث ما هو شخصي بطبيعته ، ومن ثم لا يمكن الاستعاضة عن التنبؤ بالحدث بالنسبة لشخص ما بإجراء التنبؤ بنفس الحدث بالنسبة لمجموعة ما .