

المحاسبة عن الاداء الانساني في حدود المنظور الاسلامي

اسامة محمد شلتوت

كلية الدراسات التجارية - الكويت

مقدمة:

بالرغم من أهمية الإنسان في النشاط الاقتصادي منذ أقدم العصور - بما كان موجبا لتكريمه - فإن ما حدث قد اتخذ مسارا مخالفا تماما، حيث استبعد الإنسان من قبل أخيه الإنسان، وانتهى به الأمر إلى وضع لا يختلف عن وضع الأصول المادية المملوكة في المنشأة.

وفيا بعد - ونتيجة للتعاليم الدينية وتطور الفكر السياسي والاجتماعي وإقرار مبادئ حقوق الإنسان - تغير الفكر الاقتصادي إلى عدم اعتبار انضمام الإنسان إلى المنشأة عملية مالية يتعين تسجيلها محاسبيا، بل الأحرى اعتباره عنصرا من العناصر المكونة لشهرة المنشأة. ومن ثم اكتفت المحاسبة بتسجيل النفقات المتعلقة بالإنسان كنفقات إيرادية أو نفقات إيرادية مؤجلة.

والآن يرى المحاسبون أن توقف المحاسبة فيما يتعلق بالموارد البشرية في المنشأة عند هذا الحد يشوبه القصور لعدم مسايرته للمفاهيم الاقتصادية، ففي الاقتصاديات الوضعية نجد أن النظام الاقتصادي الرأسمالي يحدد عوامل الإنتاج بالأرض والعمل ورأس المال وقد يضاف التنظيم، أي اعتبر أن العنصر الإنساني أحد هذه العوامل وعلى نفس المنوال يتجه النظام الاقتصادي الاشتراكي.

من هذا يتضح أن الاقتصاديات الوضعية تعامل الإنسان كشيء مسخر في العملية الاقتصادية مثل غيره من عوامل الإنتاج، وإن اختلفت مع بعضها البعض في درجته وترتيبه بين هذه العوامل.

أما الاقتصاد الإسلامي فقد وضع الإنسان في موضعه الصحيح كخليفة لله في الأرض، استخلفه الله بصفة عامة في كل ما سخره له من الطبيعة سواء في الأرض أو في السماء أو البحار أو في الأنهار... وبصفة خاصة استخلفه المولى عز وجل في كل عوامل الانتاج الداخلة في العملية الاقتصادية، وحدد مسئوليته في تعظيم انتاجية هذه العوامل من السلع والخدمات، لهذا أمره الله أن يمارس استخلافه بالاتقان المطلوب، بما يقتضيه ذلك من بذل الجهد الذهني والعضلي الملائم، وفي هذا يقول الرسول (ﷺ) «إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه».

ولقد جاء شرط الاتقان الذي ربطه الإسلام بالاستخلاف حرصاً من الله عز وجل على أن يكون ما ينتجه المسلم مرتفع الجودة قليل التكلفة، وهذا يتطلب من المسلمين الأخذ بأسباب الاتقان من مثابة في التعلم والتعليم، ثم التوظيف الملائم لإمكانات الإنسان وقدراته، وتدريبه وتطبيعته على العمل المنوط به، والتطوير المستمر له لاستيعاب ما يستجد من التطورات الفكرية والتكنولوجية وتأهيله على الأعمال المحتملة أن يكلف بها مستقبلاً.

والمحاسبة كنظام للمعلومات يجب أن توفر المعلومات المتعلقة بأداء العنصر الإنساني في المشروع، وعلى هذا الدرب كانت هناك محاولات متعددة تعرضت لهذا الموضوع، إلا أن المحاسبين لم يتوصلوا بعد إلى اتفاق فيما يتعلق بهذا المجال من مجالات القياس المحاسبي، لذا أصبح من المهم التركيز في البحوث المتعلقة بهذا النوع من أنواع القياس على وضع مفاهيم وأساليب هذا القياس، ويأتي هذا البحث محاولة لإضافة لبنة في هذا المجال بتعرضه لثلاثة أجزاء رئيسة هي:

* ماهية المحاسبة عن الأداء الإنساني.

* أهمية المحاسبة عن الأداء الإنساني.

* أساليب قياس هذا الأداء.

أولاً: ماهية المحاسبة عن الأداء الإنساني:

توجد قناعات بلا حدود عند المحاسبين بالأهمية القصوى لدور الأداء الإنساني في المنشأة، ومع قصور النظام المحاسبي في انتاج معلومات تتناسب مع هذه الأهمية فقد صدرت لعلماء أجانب بعض البحوث التي تتعرض للمحاسبة عن الأداء الإنساني وبالتالي تحدد ماهية هذه المحاسبة عن الأداء الإنساني، وفضل أغلبها - في عنونة تلك البحوث - استخدام اصطلاح المحاسبة عن الموارد البشرية واصطلاحات أخرى لا تخرج في مضمونها

عن هذا الاصطلاح، وعلى سبيل المثال:

«Human Resource Accounting. Valuation of Human Resources. Human Resource Measurement. Human Assets Statements».

وقد حذا كثير من علمائنا حذو هؤلاء العلماء الأجانب الذين يرون أن كل شيء قابل للقياس النقدي حتى البشر بالرغم من اختلاف أفكارنا عن أفكارهم.

ويمكن أن نجمل بعض هذه المفاهيم لماهية المحاسبة عن الأداء الإنساني فيما يلي:

- المفهوم الأول يرى أن الغرض من تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيلها للمهتمين بالمنشأة هو تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية الداخلية والخارجية (A.A.A., 1973:169).

- المفهوم الثاني يرى أن المحاسبة عن الموارد البشرية تشتمل على مفهوم كون الموارد البشرية أصولاً، ومن ثم تحدد التكاليف المستثمرة فيها وطريقة اهلاؤها (Brummet, 1977:2).

- المفهوم الثالث تعرف فيه جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها «مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات، التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وذلك بقصد ايصالها بعد ذلك للأطراف ذات المصلحة» (A.A.A., 1973: 169-185).

ومن المفاهيم السابقة يتضح أن المفهوم الأول يبرز الهدف من توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالموارد البشرية، وهو ترشيد القرارات المالية الداخلية والخارجية، وقد كان هذا المفهوم موفقاً في تعميمه للقرارات المالية ولم يقصرها ويحدها بالقرارات المتعلقة بالعاملين، حيث أن كون المنشأة فرع من الموارد المالية والأداء الإنساني الموجه لهذه الموارد يوضح مدى أهمية وأثر هذا الأداء على المنشأة ككل.

أما المفهوم الثاني الذي يربط المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبار الموارد البشرية أصولاً ضمن أصول المنشأة، فهو في رأيي محل نظر، حيث يمكن قياس الأداء الإنساني في المنشأة بطريقة أو بأخرى دون الالتزام باعتبار الإنسان أصلاً ناتجاً عن استخدام المنشأة لمواردها المالية.

أما تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) الذي يصف المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات، فإنه يبقى محل نظر أيضاً، حيث أن هذه المفاهيم والمبادئ لم يتفق عليها في أي صورة من الصور بعد، ويعتبر النص عليها نصاً إنشائياً أكثر منه عرضاً علمياً محاسبياً، وبذلك يصبح هذا الجزء غير ذي معنى موضوعي.

ومن هنا يأتي تفضيلي للتعبير عن «المحاسبة عن الموارد البشرية» «بالمحاسبة عن الأداء الإنساني»، بسبب أن قصر تقويم قيمة الأصل البشري على عمله في المنشأة فحسب يبقى محل نظر، حيث تتجاوز قيمة الإنسان هذا المفهوم بمراحل. ولنا في قول رسول الله ﷺ: «لا فضل لعربي على عجمي إلا بالتقوى»، وبالتالي تكون المشكلة محصورة في تقويم أداء الإنسان في موقع معين وليست تقويمياً لقيمة هذا الإنسان كأصل، ولهذا أفضل الالتزام بتعبير «المحاسبة عن الأداء الإنساني»، ويمكن تحديد مفهومه بأنه:

«قياس النشاط والجهد الإنساني للعاملين بالمنشأة والمؤثر على نتيجتها لإعطاء صورة رقمية لهذا الأداء، بهدف ترشيد القرارات - الداخلية والخارجية - المتعلقة به».

ويتميز هذا المفهوم بما يلي:

- أنه يحدد مجال المحاسبة عن الأداء الإنساني في نشاط العاملين بالمنشأة.
- أنه يربط بين نشاط وجهد العاملين وأثر ذلك على نتيجة ومركز المنشأة.
- أنه يعين هدف المحاسبة عنه بالقياس المحاسبي لهذا الأداء في صورة تمكن من ترشيد القرارات المتعلقة بالمنشأة.
- أن هذا المفهوم يتناسب مع هذه المرحلة من مراحل البحث عن المفاهيم والمبادئ والأساليب الخاصة بالمحاسبة عن الأداء الإنساني.

ثانياً: أهمية المحاسبة عن الأداء الإنساني:

المنشأة هي مزيج من الموارد البشرية المستخلقة في الموارد المالية بالمنشأة، وقد تعرضت المحاسبة في مراحلها المختلفة، سواء في مرحلة القياس النقدي أو في مرحلة القياس الكمي، للاهتمام بالموارد المالية واستخداماتها وحركتها ونتيجتها، ولم تتعرض لمستخدم ومحرك هذه الموارد والمسبب والمسئول عن نتيجتها - ألا وهو الإنسان - بالقدر المناسب. وهذا يتعارض تماماً مع الرشد الواجب سواء في الفكر الإسلامي أو الفكر الوضعي.

وإذا كان ذلك مقبولا في المراحل الأولى من أطوار المحاسبة، إلا أنه في ظل المفهوم الحالي لها كنظام للمعلومات وتطورها إلى آفاقها الجديدة كمحاسبة وصفية أو عن الأحداث، يصبح قصورها عن التعرض بالشكل الملائم والكافي لقياس الأداء الإنساني في المنشأة بالاكتماء بأدراج المصروفات الأيرادية الدورية مثل الأجور والرواتب أو المصروفات الأيرادية المؤجلة مثل مصاريف الاختيار والتدريب والتطوير، أو التأثير في بعض البنود مثل شهرة المنشأة - يمثل عجزاً يجب تداركه. وذلك لعدم سلامة تعبير أجر الموظف عن أدائه

لأسباب متعددة، مثل تحكم عوامل العرض والطلب في تحديد هذا الأجر، والتقدير التحكيمي لتوزيع المصروفات الايرادية المؤجلة على الفترات المتتالية، وتقدير شهرة المنشأة بطريقة غالبا ما تفتقر الى صحة القياس، وعدم ادراجها في أغلب الأحوال، واشتمالها ليس فقط على جودة أداء العاملين الحاليين في المنشأة، ولكن الى عوامل أخرى قديمة ومتراكمة.

ولأهمية الأداء الإنساني في المنشآت بصفة عامة وفي المنشآت التي تعتمد أساسا على الأداء الإنساني - مثل المكاتب المهنية - بصفة خاصة، ولتحقيق التوازن في توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد المالية والمتعلقة بالأداء الإنساني، لذا، يتضح مدى وجوب تزايد الاهتمام بالمعلومات الخاصة بهذا الأداء، لأهميته لإدارة المنشأة، وللمهتمين الخارجيين بشؤونها، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

١ - أهمية المحاسبة على الأداء الإنساني لإدارة المنشأة:

يهتم القياس المحاسبي للأداء الإنساني بتوفير المعلومات التي تفيد الإدارة في تخطيط العمالة، وترشيد القرارات المتعلقة بها، سواء بالنسبة للتعيينات، أو تنفيذ برامج التطوير والتدريب، أو التنقلات داخل إدارات المنشأة، أو الاستغناءات، أي تتضح أهمية المحاسبة على الأداء الإنساني للإدارة «في اتخاذ القرارات الخاصة بالعاملين وتسهيلها...»، وذلك بتحليل التكلفة والعائد المرتبط بهذه القرارات (غمر، ١٩٨٢: ٥٧-٩٣) بدلا مما هو جار الآن في أغلب المنشآت من «اتخاذ القرارات المتعلقة بالعاملين بطريقة عفوية. ونادراً ما يؤخذ في الاعتبار التكاليف الفعلية للقرار المتعلق بهم» (Elias, 1976:43).

٢ - أهمية المحاسبة على الأداء الإنساني لقراء القوائم المالية المنشورة:

تخلو القوائم الخارجية عادة من أي بيانات تتعلق بالأداء الإنساني في المنشأة، من حيث درجة كفايته أو مدى زيادة أو نقص هذه الكفاية عن الفترات السابقة، مما يشكل تعمية للمهتمين بشئون وموقف المنشأة من مستثمرين ومقرضين ومتعاملين، هذا الواقع يفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للمنشأة واستخداماتها والتي يخصص لها قائمة بذاتها، وبين الجهد الإنساني المحرك لهذه الموارد الذي لا يحظى في هذه القوائم ليس فقط بأي قائمة خاصة به بل كذلك بأي بيان يعطي دلالة موضوعية عن موقفه وكفايته، بالرغم من أهميته للمستخدمين الخارجيين للقوائم المنشورة، وتأثيره الفعلي على موقف ومستقبل المنشأة، متعارضا في ذلك مع كثير من المبادئ المحاسبية وفي مقدمتها مبدأي الأهمية النسبية والافصاح.

وبعد أن ظهر واضحا مدى أهمية ودور المحاسبة عن الأداء الإنساني في ترشيد القرارات الداخلية، وكذا ترشيد قرارات المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية - وذلك

لاهمية الإنسان في الوحدة فهو عقلها ووجدانها وضميرها، والمستخلف فيها والمستول عن نتيجهها واستمرارها وتقدمها - وجب أن نتعرض في الجزء التالي من البحث لأساليب المحاسبة عن هذا الأداء، حيث أن مدى جودتها يشير لحدي قيمة وموضوعية البيانات الناتجة عنها.

ثالثاً: أساليب المحاسبة عن الأداء الإنساني:

أغلب البحوث والكتابات في هذا الموضوع ارتكزت على محاولة رسملة هذا الأداء بهدف تحويل هذا الأداء وتراكماته إلى قيمة للإنسان كأصل من أصول المشروع، بهدف توفير البيانات والمعلومات التي ترشد القرارات الإدارية وقرارات المهتمين الخارجيين بشئون المنشأة. ونعرض هنا لهذه الطرق والتعقيب عليها بهدف استخلاص بعض الجوانب التي قد تفيد في تقدم طرق قياس الأداء الإنساني مستقبلاً، وتندرج هذه الطرق تحت أحد أسلوبين:

١ - التكلفة كأسلوب من أساليب المحاسبة عن الموارد البشرية:

يعتمد هذا الأسلوب أساساً على مفهوم التكلفة التي تتحملها المنشأة، سواء التاريخية منها أو المتوقعة من خلال القياسات الفعلية أو التقديرية، أو الاستعانة بتكلفة الاستبدال أو تكلفة الفرصة، ويمكن مناقشة هذه المداخل كما يلي:

أ - التكلفة التاريخية: Historical Cost

ويمثل حساب هذه التكلفة للموارد البشرية واستهلاكها نفس الأسس المتعلقة بحساب تكلفة الأصول المادية الخاصة بالمشروع، وذلك بالفرقة بين:

التكاليف الرأسمالية والتي تتمثل في تكاليف الاختيار والتعيين والتدريب والتطبيع (على ظروف العمل الفعلية) وتطوير وتنمية مهارات العاملين (لتماشي مع التقدم التكنولوجي في نظم وطرق العمل) والتأهيل للوظائف المستقبلية المحتملة، ويعتبر هذا النوع من التكلفة ممثلاً للقيمة التاريخية للأصول البشرية والتي يترتب عليها تحديد قسط الاستهلاك العادي أو العاجل لهذه الأصول.

والتكاليف الإيرادية، والتي تتمثل في التكاليف الفترية المتعلقة باستمرار عمل العاملين بالمشروع كالرواتب والأجور، وتحمل تكلفة كل فترة منها على الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة.

ومن مميزات التكلفة التاريخية أنها تحقق التجانس بين جميع الأصول في طريقة تحديد التكلفة الرأسمالية الخاصة بها، والتكاليف الأيرادية لها عن كل فترة، وعبئها أنها لا تقدم جديدا من حيث الناحية العلمية والعملية، فقد اكتفت بإحلال لفظ الأصول البشرية محل النفقات المؤجلة الخاصة بالعاملين.

ب - التكلفة الاستبدالية Replacement Cost

وهي عبارة عن التكلفة المتوقعة للحصول على عامل بنفس قدرات ومهارات وأداء العامل المراد تحديد تكلفته الاستبدالية، أي التكلفة التي تقوم بسعر السوق ويرى البعض أن تضاف إلى هذه التكلفة، الإيرادات المحتملة ضياعها طوال الفترة المحتملة للاستبدال بالعامل الجديد. ومن مميزات هذه التكلفة أنها أكثر تعبيراً عن قيمة الأصول باعتمادها على الأسعار الجارية. وعبئها أنها لا تحقق التجانس للمركز المالي، المحدد مفردات أصوله بناء على التكلفة التاريخية، وأنها أقل موضوعية بالقياس بالتكلفة التاريخية حيث تعتمد على درجة أكبر من التقديرات الشخصية. (Brummet et al, 1973: 438)

ج - تكلفة الفرصة البديلة:

يعرفها (Hekimian & curtis, 1967: 105-113) بالآتي:

«إن تكلفة الفرصة البديلة للأصل البشري تماثل قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي».

والعيب الرئيس الذي يراه الباحث لهذا الأسلوب في محاولته كبديل لأسلوب التكلفة الاستبدالية، أنه يهدف إلى تحديد تكلفة العامل أو الموظف ليس في وظيفته الأصلية في المشروع ولكن في وظيفة بديلة، ومع التفاوض عن مناقشة مدى موضوعية التقدير، يتضح خطأ أساس التقدير الذي يجب أن يرتبط بأداء العامل في وظيفته الأصلية في المشروع، حيث أنها تمثل ركناً من أركان التقدير المستهدف وليس في وظيفة بديلة.

٢ - القيمة الاقتصادية كأسلوب من أساليب المحاسبة عن الموارد البشرية:

تبني هذه الطريقة على رسملة المنافع والخدمات المتوقعة من العاملين فرادى أو مجموعات، استهدافاً لتقدير القيمة الاقتصادية للعامل أو لمجموعة متجانسة من العاملين، وقد طرح الباحثون نماذج كثيرة لإمكان تحديد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، ونعرض هنا لأحد النماذج، الذي يهدف لتحديد القيمة الاقتصادية للعامل كمؤشر - لهذا الاتجاه - نحو تحديد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية.

نموذج Lev and Shwartz لقياس رأس المال البشري كأصل: (Lev. and Schwartz 1971: 105)

يحدد النموذج قيمة رأس المال البشري الكامنة في شخص في العمر T ، بالقيمة الحالية للمكاسب المستقبلية من عمله، والتي يمكن التعبير عنها بالمعادلة:

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

V_T = قيمة رأس المال البشري لشخص عمره T سنة.

$I(t)$ = المكاسب السنوية للشخص حتى سن التقاعد T

r = معدل الخصم الخاص بالشخص.

T = سن التقاعد

وحيث أنه لا تعرف سلسلة المكاسب $I(t)$ إلا بعد سن التقاعد، ومن ثم يجب استبدال القيمة $I(t)$ في المعادلة (١) بتقديرات مستقبلية $I^*(t)$ للمكاسب السنوية المستقبلية. وأفضل مصدر للمعلومات عن هذه التقديرات هو البيانات الحالية عن توزيع الدخول المبوية تبعاً للعمر، التعليم، المهارة... الخ.

وعلى سبيل المثال فإن المكاسب المستقبلية لمهندس صناعي عمره (٢٥) سنة -، (وبالاستعانة بالإحصائيات السكانية وغيرها من المصادر)، يمكننا تقديرها بناء على مكاسب السنة التالية له، على أساس دخل مهندس مماثل له سنه (٢٦) سنة الآن، ومن ثم تقدير دخله بعد سنتين على أساس دخل المهندس المماثل الذي في سن (٢٧) الآن... وهكذا حتى سن التقاعد.

عموماً صورة مكاسب الأشخاص (المتقابلة) $I^*(t)$ ، والتي نزرودنا بالتقديرات المطلوبة عن المكاسب المستقبلية $I^*(t)$ يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

$$I^*(t) = f[I^*(t)], t = T, \dots, T \quad (2)$$

$I^*(t)$ = تقديرات عن المستقبل.

$I^*(t)$ = تغير معتمد على المكاسب في سنة الأساس أي المكاسب المستخرجة من الإحصائيات السابقة الآن.

الدالة F في المعادلة رقم (٢) السابقة، هي ترجمة تحويل المكاسب الحالية لمكاسب مستقبلية، تعكس التوقعات المستقبلية التكنولوجية والطلب على المهارات المتوفرة في الشخص وسياسة التدخل الحكومي المحتملة، والأكثر أهمية تقديرات الشخص بالنسبة للآخرين في نفس المهنة.

وحيث أنه من الصعب الحصول على معلومات عن أحداث المستقبل كان من المعتاد في دراسات رأس المال البشري أن تهمل الدالة f وبالتالي تصبح المعادلة:

$$I^*(t) = I^0(t), t = \tau, \dots, T \quad (٣)$$

وهكذا، فإن التنبؤ بمكاسب المستقبل لمهندس في سن (٢٥) سنة سوف تكون مساوية للمكاسب الحالية للمهندس المماثل في سن (٢٦) سنة.

وبالتالي تكون قيمة رأس المال البشري المقدرة للشخص في سن τ هي:

$$V_{\tau}^* = \sum_{t=\tau}^T \frac{I^*(t)}{(1+r)_{t-\tau}} \quad (٤)$$

حيث $I^*(t)$ تحدد بالمعادلة (٣).

والمعادلة رقم (٤) تتجاهل إمكان حدوث الوفاة قبل سن التقاعد، ولكن يمكن إدماج ذلك في النموذج باستخدام جداول الوفاة التي تزودنا باحتمالات الوفاة، وبصفة خاصة احتمال وفاة الشخص في كل سنة له في المستقبل، بالاستعانة بمعدلات الوفاة في الأجل الطويل للأشخاص الذين لهم نفس الخصائص من حيث العنصر، الجنس، التعليم... الخ. وإذا كان هذا الاحتمال هو $P_{\tau}(t)$ فإن القيمة المتوقعة لرأس المال البشري للشخص تكون:

$$E(V_{\tau}) = \sum_{t=\tau}^T P_{\tau}(t+1) \sum_{i=\tau}^t \frac{I^i}{(1+r)^{t-i}} \quad (٥)$$

حيث $E(V_{\tau})$ = قيمة رأس المال البشري المتوقعة لشخص عمره τ سنة.

وقد أثار بعض الباحثين ملاحظات على هذا النموذج منها:

أ - «استناد النموذج إلى القيمة الحالية للايرادات المتوقع أن يحصل عليها الفرد خلال الفترة المتبقية من حياته العملية، وتتمثل تلك الإيرادات أساسا في الأجر الشامل الذي يحصل عليه من المشروع مستقبلا» ولا شك في أن هذا يختلف عن قيمة الأصل 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.

ب - من المفروض أن تزيد قيمة الفرد من المشروع من سنة إلى أخرى بسبب ما يفترض من زيادة الكفاءة (بيومي، ١٩٨٣ : ١٦٧-٢٠٠).

ج - أن النموذج لم يأخذ في عين الاعتبار عاملا هاما من محددات هذه القيمة، وهو النفقات المستقبلية التي يتوقع أن يحملها هذا الفرد للمشروع (مطر، ١٩٨٢).

مع تقديري لهذه الآراء إلا أنه يمكن التغلب عليها بمحاولة تقدير المنافع المتوقعة، بدون التقيد بالأجر الشامل الذي يحصل عليه العامل من المشروع مستقبلاً، وبالتقدير السليم لدور الخبرة في السنوات التالية في زيادة قيمة المنافع الحاصل عليها المشروع من العامل، أو بخصم النفقات المستقبلية المتوقع أن يحصل عليها العامل من قيمة المنافع المحتملة، وبالرغم من أن هناك محاولات متعددة لنماذج تجمع بين التكلفة والإيرادات المحتملة للموارد البشرية، وكذلك محاولة استبدال قيمة الفرد بقيمة المجموعة المتجانسة، إلا أن هذا كله لا يخرج عن محاولات جزئية لتحسين القياس.

إلا أنني أرى أن المأخذ الرئيس على النموذج السابق، يتمثل أساساً في أنه عندما يحدد القيمة الاقتصادية للعامل أو الموظف يربطها بعدد السنوات المحتملة لعمل هذا العامل في المشروع، لذا تصبح المنافع المتوقعة من أحد المدراء الفنيين، الذي يتمتع بقدر عظيم من الأداء الفني والإداري في المشروع، مرتبطة بعدد السنوات المتبقية له للوصول إلى سن الإحالة إلى التقاعد، مخصوصاً منها معدل احتمال أن يبقى على قيد الحياة لحين بلوغه هذا السن.

إن هذا انقاص مخل بقدر هذا الشخص في المشروع، وبخاصة في حالة اقتراب عمره من سن التقاعد، بالرغم من وصوله لقمة الخبرة والكفاءة في الأداء، وقد تزيد قيمة عامل في أول خطوات حياته العملية بالمشروع عن قيمة هذا المدير، لذا أقترح بأن يتم تحديد قيمة هذا المدير ليس بناء على السنوات المحتمل استمراره فيها في المشروع، ولكن يتم تحديد قيمة هذا المدير بناء على المنافع المستقبلية المترتبة على أدائه لسنوات نمطية تماثل متوسط سنوات أداء العامل أو الموظف في المشروع، وتطبق على جميع العاملين، مع خصم التكلفة المحتملة لعدد مرات استبدال هذا المدير بآخر عند بلوغه سن التقاعد.

إن معاملة الأصول البشرية مثل الأصول المادية في المشروع من حيث العمر الافتراضي هو قياس لا يتفق علمياً أو عملياً، حيث أن ارتباط قيمة الأصول المادية في المشروع بعمرها الافتراضي ومدفوع قيمة تكلفة المنافع المتوقعة منها مسبقاً يبرر هذا الارتباط، أما عدم انطباق ذلك على الأصول البشرية، حيث يمكن للمنشأة القيام بعملية الإحلال بدون تكلفة تذكر، عدا تكلفة الإحلال التي قد تتناقص كثيراً عندما يتم الإحلال من داخل المشروع، لذا يجب في رأي الباحث أن يصبح العمر الافتراضي لأداء العامل أو الموظف من ثوابت المعادلة.

رابعاً: نحو أسلوب جديد للمحاسبة عن الأداء الإنساني

اتجهت أغلب الدراسات والبحوث المتعلقة بالمحاسبة عن الأداء الإنساني - سواء منها ما انتهجت أسلوب التكلفة أو ما تطرقت إلى أسلوب القيمة الاقتصادية - إلى المحاسبة عن الموارد البشرية في صورة المعالجة للإنسان كأصل من أصول المشروع.

وفي هذا الجزء الأخير من البحث نهدف إلى تقويم مدى سلامة هذا الاتجاه، ثم محاولة وضع معالم أسلوب مقترح للمحاسبة عن الأداء الإنساني، يتناسب مع ما كرم الله به الإنسان من مكانة في العملية الاقتصادية كما يلي:

١ - مدى سلامة المعالجة المحاسبية للإنسان كأصل من أصول المشروع:

من الجزء السابق يتبين أن هناك اتجاهاً قوياً وسائداً في أغلب الكتابات عن هذا الموضوع تتبنى وجوب اعتبار الإنسان أصلاً من أصول المشروع اعتماداً على المفاهيم التالية:

أ - «تعتمد قيمة الأصول، ووجودها، على الخدمات التي يمكن تقديمها للمشروع في المستقبل» (Sprouse & Moonitz, 1962).

ب - وفي تعريف آخر للأصول الإنسانية «أنها تقدير دقيق ومستمر - بدلالة النقود - للعاملين بالشركة يعكس كلاً من المكاسب والخسائر في المهارات والقدرات» (Lev & Schwrtz, 1971: 103-111).

وفي هذا الجزء من البحث سؤال له أهميته ألا وهو:

هل الأداء الإنساني يجب أن يعالج محاسبياً في صورة أصول بشرية؟

وقبل أن أجيب لابد من التعرض لآراء المعارضين لهذه المعالجة والمؤيدين لها.

والرأي المعارض لمعالجة الأداء الإنساني محاسبياً كأصل من الأصول، يمكن إيجاز مرتكزاته ومبرراته في الآتي:

أ - أن الأصول تتمثل في ممتلكات المشروع، وحق التملك هذا لا يسري على العاملين في المشروع، لا من الوجهة القانونية - فالعقود بين المشروع والعاملين فيه ليست عقوداً تملك إنما هي عقود عمل - ولا من الوجهة المحاسبية حيث أن الإنسان ككيان لا يعتبر حقاً من حقوق المشروع يبرر فكرة التملك.

ب - أن الخدمات المستقبلية المتوقعة من الأداء الإنساني لا يوجد ضمان لاستمرارها، حيث أن العلاقة بين المشروع والعاملين به لا تضمن عادة استمرارية الموظف فيه وتتيح له

ترك العمل في أي وقت مع بعض الضوابط، التي لا تشكل قيداً مانعاً لاستخدامه لهذا الحق.

ج - صعوبة تحديد قيمة للأصل البشري، وعادة ما يعتمد هذا القياس على التقديرات الشخصية التحكيمية البعيدة عن الموضوعية.

أما الرأي المؤيد لمعالجة الأداء الإنساني محاسبياً كأصل من الأصول (مطر، ١٩٨٢ : ٢٢٣-٢٢٤) فتركز وجهة نظره على الآتي:

أ - إذا كان حق الملكية القانوني legal right للأصل هو المعيار المناسب لتمييز الأصول المادية في المشروع physical assets فالمعيار المناسب لتمييز الأصول البشرية هو الحق الوظيفي operational right والذي يوفر للمشروع الحق في الحصول على خدمات موظفيه بتكلفة اقتصادية معقولة (Accountancy, 1978: 48-53).

ب - تطبيق معيار الملكية على الموارد البشرية، يجب أن يكون ذلك بمفهوم المجموعة the group concept، وليس بمفهوم الفرد the individual concept هذا عدا عن أن عقود التوظيف طويلة الأجل ومتزايدة الاستخدام، توفر للمشروع بعض مزايا الملكية على القوى البشرية العاملة فيه (Jaggi & Lau, 1975: 29-34).

ج - يرى البعض إمكان إحلال معيار الرقابة على الأصل مكان معيار الملكية القانوني، (Ijiri, 1967: 70).

د - أن التمسك باعتبار موضوعية القياس لتبرير عدم رسملة الاستثمار في الموارد البشرية، هو حجة ضعيفة، لأنه بالنسبة لهذا الاعتبار، تستوي الأصول البشرية مع الأصول غير البشرية (المادية)، وذلك سواء من حيث قياس منافعها المستقبلية، أو من حيث تحديد أعمارها الانتاجية بقصد تحديد معدلات استهلاكها amorization rates لا بد أن هؤلاء يناقضون أنفسهم حينما يوافقون على رسملة عقود الائجار، ويرفضون تطبيق ذلك على الاستثمار في الموارد البشرية.

هـ - من أكثر الأسانيد ترجيحاً لرسملة الاستثمار في الموارد البشرية، هي الآثار والمزايا المترتبة على ذلك في القوائم والتقارير المحاسبية، والتي تزيد من القيمة الإعلامية لهذه القوائم والتقارير من وجهة نظر متخذي القرارات.

وفي رأيي للإجابة على السؤال السابق - بعد استعراض آراء المؤيدين والمعارضين - أن نتماد في ذلك على معيارين: أولهما الموضوعية العلمية والمهنية، وثانيهما المنظور الإسلامي، وبالقياص على هذين المعيارين يتضح ما يلي:

أن مناقشة الكتاب الأجانب ومن هذا حذوهم من الكتاب والباحثين العرب لحق ملكية المشروع للعاملين به محل نظر، فالملكية في المحاسبة ليست الهدف، ولكن صحة القياس المحاسبي المعتمد على المفاهيم والفروض والمبادئ المتعارف عليها هو الغرض المبتغى، ويشمل ذلك سلامة مقابلة التكلفة بالايادات لكل فترة محاسبية وسلامة تصوير المركز المالي لنفس الفترة.

والممتلكات المادية المقتناة للإنتاج، كانت تمثل مشكلة للمشروع من حيث صحة المقابلة في الفترة المحاسبية، وما يترتب على ذلك من سلامة تحديد نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي، فكانت المعالجة المحاسبية لهذه الممتلكات المادية كأصول وتحديد معدلات استهلاكها هي محاولة للتغلب على هذه المشكلة، التي تتمثل في دفع المشروع لقيمة هذه الممتلكات التي توفر خدمات مستقبلية تتطابق مع الفترات المحاسبية التقديرية لأعمارها.

يتضح من هذا أن الأداء الإنساني ومحاولة بعض الباحثين تطويعه كحق ملكية للمشروع على الإنسان، سواء بمفهوم الفرد أو مفهوم المجموعة، أم محاولة البعض إحلال الحق الوظيفي أو إحلال مفهوم الرقابة على الأصل لتحل محل حق الملكية لتبرير رسملة الإنسان، واعتباره أصلاً من أصول المشروع، فيه إشكال لهذا الأداء الإنساني، ثم محاولة حل هذا الإشكال بتحديد معدلات الاستهلاك الخاصة به لإمكان تحديد نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي للمشروع.

علماً بأن ما هو متبع الآن من اعتبار التكلفة المتعلقة بالأداء الإنساني، إما مصروف يتعلق بالفترة - مثل الرواتب والأجور - أو - مصروف مؤجل - مثل نفقات الاختيار والتوظيف - تحقق للمشروع سلامة القياس المحاسبي، وإن كان يشوبها أي قصور فيجب معالجته بسلامة التقدير الصحيح للمنافع والخدمات التي يؤديها العامل للمشروع، وتوزيع النفقات المقدمة بعدالة وموضوعية على الفترات التي استفادت منها، وهذا أكثر موضوعية من رسملة الأداء الإنساني في صورة أصل من أصول المشروع حيث يمر بمراحل متعددة حتى يتم القياس المحاسبي، يبتعد فيها درجة فدرجة عن الموضوعية، أولها هي تحديد التكلفة والمنافع والخدمات المتوقعة مستقبلياً من العاملين، ثم رسملتها في صورة أصول بشرية، ثم تحديد قسط الاستهلاك الخاص بها.

يضاف إلى ذلك أن المؤيدين لاعتبار الإنسان أصلاً من أصول المشروع، يميل أغلبهم إلى تقويم هذا الأصل بناء على المفهوم الاقتصادي الذي يتمثل في الخدمات والمنافع المستقبلية المتوقعة منه، علماً بأنه حتى الآن مازال المحاسبون يلتزمون في قوائمهم الأصلية بالتكلفة التاريخية للأصول المادية.

أما من حيث المعيار الثاني والأهم، فإن المنظور الإسلامي وهو منظور الفطرة التي خلق الله عليها الإنسان، هذه الفطرة التي ترتبط باستخلاف الله للإنسان في الكون، والتي قد ترسخت بظهور الرسالة المحمدية، وقوله سبحانه وتعالى مخاطبا البشرية جمعاء «اليوم أكملت لكم دينكم وأتممت عليكم نعمتي ورضيت لكم الإسلام ديناً». كل هذا التكريم من المولى عز وجل لا يستساغ معه محاولة الإنسان التقليل والتحقير من قدره، بمعاملته لنفسه ولأخيه الإنسان معاملة الجماد والمكينات والسيارات، ناسيا أو متناسيا قدر تكريم الله له باستخلافه في الأرض وتسخير الكون له، ومهملا القيم المعنوية وآثارها في المجتمع والتي قد تفوق كثيرا من القيم المادية، وأن العوامل السيكولوجية التي قد تتعارض مع ما جبل عليه الإنسان من منزلة معينة من التكريم لا يجب اهمالها وتجاهلها لما لهذا التجاهل من الآثار السلبية على الانتاجية، وبخاصة عند الإنسان المسلم الذي رسخ الله له الفطرة السليمة بالإسلام ديناً. وإنعام الله على الإنسان بالإرادة، يجعل من جميع القياسات التي حاولت جاهدة قياسه كالأصول المادية قياسا جانبية الصواب، كونه قياسا مع الفارق، لأنه لم يضع الإرادة الإنسانية وإصرارها الأساسي على تحقيق الإنسان لحرية وذاتيته، وعدم فرض قيد موضوعي على هذه الحرية - برفض الإنسان للرق - أو قيد شكلي برفضه أن يعبر عنه برقم مالي مملوك للمشروع، فيه إظهار لقوة هذه الإرادة التي أنعم الله بها عليه.

وبالرغم من كل ذلك فمما لا شك فيه أن القوائم المحاسبية بما تشمله من بيانات لا تعبر عن الأداء الإنساني، بما يمكن من ترشيد القرارات المتعلقة بالمشروع بعامة والقرارات المتعلقة بالعاملين بالمشروع بخاصة، مما يبرز أهمية محاولة البدء في معالجة هذا القصور.

٢ - نحو معالم أسلوب محاسبي مقترح لتقويم الأداء الإنساني:

إن المنشأة - كما سبق القول - هي مزيج من الموارد البشرية المستخلقة في الموارد المالية المتوفرة لتلك المنشأة خلال فترة معينة، وهذان العنصران هما جناحا المضاربة الإسلامية حيث يوجد رب مال ورب عمل، وعليه فإن صافي الربح (بعد اجراء بعض التسويات التي سنشير إليها فيما بعد) ناتج من تضافر أداء هذين العنصرين، الموارد البشرية والموارد المالية المتوفرة خلال الفترة المعنية.

واقترحنا بشأن تقويم الأداء الإنساني يتم في المرحلتين الآتيتين:

المرحلة الأولى: هي مرحلة التقويم الشامل للأداء الإنساني، وتتم بتوزيع صافي الربح (المعدل) بين كل من الموارد البشرية والموارد المالية المتوفرة خلال فترة مالية معينة، باعتبار هذا التوزيع عائدا لكل من العاملين.

المرحلة الثانية: هي مرحلة التقويم لأداء المجموعات والأفراد، ويتم فيها تخصيص العائد المالي للموارد البشرية بين المجموعات المتجانسة لهذه الموارد، ثم لكل فرد من أفراد كل مجموعة متجانسة، وذلك عن طريق أسلوب كمي يعطي وزنا محددا لمستويات أداء متعددة. وفيما يلي نتعرض لمرحلتي التقويم السابقتين:

أ - المرحلة الأولى - التقويم الشامل للأداء الإنساني:

يرى البعض أن التقويم المحاسبي «هو تحديد الأوزان النقدية للظواهر الاقتصادية الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وذلك على أساس الملاحظة وطبقا لقيم معينة، وذلك لتسهيل اتخاذ القرارات المختلفة (محمد، ١٩٨١: ٤٣-١)

والاداء الإنساني في المنشأة يرتبط بظاهرتين اقتصاديتين يجب لتقويمه تحديد الأوزان النقدية لهما، سواء عن طريق الملاحظة أو طبقا لقيم وقواعد معينة، وهاتان الظاهرتان تتمثلان في شقين أساسيين: النفقات الخاصة بالأداء الإنساني وعائد هذا الأداء:

(١) النفقات التي تتحملها المنشأة مقابل هذا الأداء الإنساني الكلي:

وهذه النفقات يمكن تصنيفها في نوعين:

(أ) النفقات الإيرادية التي يتحملها المشروع في مقابل الجهد الإنساني الكلي في المشروع، والتي تخص الفترة مثل رواتب الفترة والمكافآت والمزايا العينية المتعلقة بالفترة، ويمكن تخصيصها وتحملها مباشرة لها، وهذه النفقات يتصف تحديدها بدرجة كبيرة من الموضوعية.

(ب) النفقات الإيرادية المؤجلة التي تحملها المشروع في مقابل الحصول على هذا الجهد الإنساني الكلي، وتطبيعها على مناخ العمل، وتدريبه لرفع درجة هذا الأداء، وتأهيله لوظائفه المحتملة المقبلة، والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة لفترة واحدة بعينها، ويقضي مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات المتعلقة بالفترة، توزيعها على عدد معين من السنوات بناء على معدلات محددة، وهذه النفقات يتميز عنصر التقدير في توزيعها على الفترات التي أفادت منها، بدرجة من الموضوعية مقبولة محاسبيا.

(٢) عائد الأداء الإنساني الكلي في المنشأة:

لقد دأب المحاسبون والمحللون الماليون على استخراج معدلات نشاط مختلفة، وذلك عن طريق نسبة صافي الربح الى مجموعات من الأصول المادية المختلفة، وعن طريق نسبة صافي الربح إلى رأس المال المستثمر، متجاهلين أن جزءاً من صافي الربح

لا يمثل عائدا للموارد المالية وجهدا، وإنما يمثل الفرق بين ما يجب نسبته الى جهود الأداء الإنساني وما حصل عليه الأداء الإنساني من أجور.

وعليه فمن الواجب تعديل صافي الربح ليعكس عوائد الموارد المالية والأداء الإنساني المساهمين في تحقيقه ويكون ذلك بإضافة العناصر الآتية:

(أ) مقابل تكلفة الأموال، والتي سبق خصمها من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح.

(ب) مقابل الحصول على الأداء الإنساني، والتي تتمثل في نصيب الفترة من النفقات الإيرادية المؤجلة (كنفقات الاختيار والتدريب والتأهيل لأداء الوظائف المختلفة) بنداً - (١) - (ب) السابق.

(ج) مقابل استخدام الأداء الإنساني والذي يتمثل فيما يحصل عليه العنصر البشري من رواتب وأجور ومزايا نقدية وعينية على اختلاف أنواعها، وهو ما يعتبر نفقات إيرادية بالمفهوم المحاسبي - بنداً (١) - (أ) ثم يعاد توزيع صافي الربح المعدل (والنتائج من تضافر عنصري العمل ورأس المال معاً) بين العنصرين بناء على معيار عادل وموضوعي.

ويبدو لنا أن أبسط طريقة لتحديد عائد الأداء الإنساني في المنشأة يتأتى من تحديد تكلفة الحصول على الموارد المالية أولاً ثم طرح هذه التكلفة من صافي الربح لتحديد العائد للأداء الإنساني. أما أنسب طريقة لتحديد هذا العائد فهي بتحديد نسبة نصيب الموارد المالية (رب المال) من الربح، ومن ثم نسبة نصيب الأداء الإنساني (رب العمل) منه، ويمكن الحصول على النسب المشار إليها كمتوسط لنسب توزيع الربح السائدة في المضاربات الإسلامية.

فإذا فرضنا أن صافي الربح (المعدل) هو مبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ دينار وأن متوسط نسب التوزيع السائدة في المضاربات الإسلامية بين العمل ورأس المال هي ٢:١ على الترتيب.

فيكون نصيب العمل من هذا المبلغ = $1500000 \times \frac{2}{3} = 1000000$ دينار
ونصيب رأس المال من المبلغ = $1500000 \times \frac{1}{3} = 500000$ دينار

ب - المرحلة الثانية - التقويم لأداء المجموعات والأفراد:

الهدف من هذه المرحلة هو التقويم المحاسبي للأداء الإنساني لكل مجموعة متجانسة في المنشأة ولكل فرد من المجموعة، وهذا التقويم كما سبق أن نوهنا - يجب أن يشمل شقين:

(١) النفقات الخاصة بالأداء الإنساني للمجموعة والفرد:

وهذه النفقات تشمل النفقات الايرادية والنفقات الايرادية المؤجلة الخاصة بالأداء الإنساني لكل مجموعة متجانسة ولكل فرد من أفراد هذه المجموعات، وهذه النفقات يمكن أن تقسم إلى ثلاثة أقسام:

- * نفقات يمكن تخصيصها مباشرة للفرد.
- * نفقات يمكن تخصيصها مباشرة للمجموعة.
- * نفقات يمكن تخصيصها مباشرة لجميع المجموعات.

والقسمان الثاني والثالث من النفقات المشتركة بالنسبة للأفراد، يمكن توزيعهما عليهم، باستخدام الأسس العادلة والمناسبة لكل بند من هذه النفقات، وبالتالي يمكن تحديد النفقات الخاصة بكل مجموعة عن طريق تجميع نفقات الأفراد المكونين لها، وهذه النفقات تتصف محاسبيا بدرجة مقبولة من الموضوعية.

(٢) عائد الأداء الإنساني للمجموعة ولل فرد:

الهدف هنا هو إعطاء أوزان نسبية لجهود الأداء الإنساني، في شكل مجموعات متجانسة، ثم لكل فرد من أفراد المجموعة المتجانسة، بغرض إمكان تخصيص نصيب كل مجموعة وكل فرد من العائد المتحقق نتيجة أداء كل مجموعة وكل فرد.

ولتحقيق ذلك الهدف ينبغي وضع معايير لتقويم الأداء الإنساني، ثم وضع وزن يمثل الأهمية النسبية لكل معيار خلال الفترة موضع التحاسب، وذلك لتجانس تحديد عائد الاداء الإنساني مع القوائم المحاسبية الحالية التي تلتزم بالمفهوم التاريخي للبيان، وعلى أمل أن يتصف تقويم عائد هذا الأداء بدرجة مناسبة من الموضوعية.

وحيث أن تحديد عائد الأداء الإنساني للمجموعة أو للفرد في المنشأة يشوبه كثيرا من الصعوبات، فيما يتعلق بوضع المعايير وأسلوب المعايرة والتقويم ليس فقط لتداخل الخدمات والمنافع المقدمة من المجموعات أو الأفراد في المنشأة ولكن كذلك لتداخل العائد المترتب على هذه الخدمات والمنافع. لذا يجب أن تعتمد الدراسة الخاصة بوضع المعايير وتحديد أسلوب التقويم على مفهوم تداخل العلوم، وأهمية استعانة المحاسب بالعلوم السلوكية والإدارية وغيرها من المعارف للترشيد الحالي، وللتحسين والتطوير المستقبلي لمعايير الأداء الإنساني وأسلوب قياس وتقويم عائد هذا الأداء لكل مجموعة وفرد في المنشأة.

(١) معايير تقويم الأداء الإنساني:

والمعايير تأتي هنا بمعنى المقاييس التي يقاس بها، وتحدد بناءً عليها درجة جودة الأداء الإنساني الموظف في عمل معين في الوحدة، لذا فإن المعايير يجب أن تتطابق وتعبر عن هدف

الوحدة من نشاطها، وأن تمثل أهداف الوحدة الجزئية، التي بتحقيق النشاط لها يتحقق هدف الوحدة، ويجب أن تتصف هذه المعايير بالقدرة على قياس درجة هذا الأداء الإنساني، لا أن تقف عند حد كونها معايير استرشادية تقصر عن كونها مؤشرات للقياس والتقويم التحديدي لدرجة هذا الأداء، لذا فإن معايير تقويم الأداء الإنساني يجب أن تكون في صورة معايير ذات مدى معياري تشمل مجالات الوحدة المختلفة ويمكن أن نوجز لمعالها في الآتي:

- معايير لمداخلات الانتاج، الخاصة بحصول المنشأة على عوامل الانتاج المختلفة، اللازمة لتحريك نشاطها الإنتاجي أو الخدمي، مع تحديد حد أعلى وحد أدنى للتكلفة المرجحة بالجودة لكل معيار، ليتمكن تحديد درجة كفاءة الأداء الإنساني لكل مجموعة أو فرد في توفير عوامل الانتاج المختلفة.

- معايير خاصة بالتشغيل الإنتاجي، تبنى بناءً على توصيف الأعمال، وما تحتوي عليه من شغلات واحتياجها من عوامل الانتاج، مع وضع حد أعلى وأدنى لدرجة الاتقان المرجحة بزمّن الانجاز لكل منها، بناءً على دراسات متخصصة، مثل دراسة الحركة والزمن لكل منها.

- معايير لمخرجات الانتاج من السلع والخدمات، مع تحديد حد أعلى وأدنى لحجم التسويق، المرجح بكفاية التسعيرة.

(٢) أسلوب تقويم عائد الأداء الإنساني للمجموعات والأفراد:

بناءً على معايير الأداء، يمكن تحديد نسبة مساهمة الأداء الإنساني في المنشأة في انجاز كل منها، وكذلك يمكن تحديد مساهمة كل مجموعة متجانسة فيما حصل على كل معيار من خدماتها ومنافعها، وبضرب النسبتين معاً، يمكن الحصول على نسبة المساهمة المطلقة لكل مجموعة في جميع المعايير.

وعلى سبيل المثال لو فرض أن هناك ثلاثة معايير للأداء الإنساني في المنشأة هي ١، ٢، ٣، وهناك أربعة مجاميع هي أ، ب، ج، د وتم استخراج البيانات المدرجة في الجدولين التاليين:

جدول (١)

البيان	المعيار الأول	المعيار الثاني	المعيار الثالث	مجموع
نسبة مساهمة الأداء الإنساني في كل معيار	%٢٠	%٧٠	%١٠	%١٠٠

جدول (٢)

البيان	المعيار الأول	المعيار الثاني	المعيار الثالث
نسبة مساهمي المجموعة أ في كل معيار	%٣٠	%٢٠	%٥٠
نسبة مساهمي المجموعة ب في كل معيار	%٤٠	—	%١٠
نسبة مساهمي المجموعة جـ في كل معيار	%٢٠	—	—
نسبة مساهمي المجموعة د في كل معيار	%١٠	%٨٠	%٤٠
المجموع	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠

وباستخدام بيانات جدول (١)، و جدول (٢) يمكن الحصول على نسبة المساهمة المطلقة لكل مجموعة في جميع المعايير كالآتي:

جدول (٣)

البيان	المعيار الأول	المعيار الثاني	المعيار الثالث	مجموع
نسبة المساهمة المطلقة للمجموعة أ في جميع المعايير	%٦	%١٤	%٥	%٢٥
نسبة المساهمة المطلقة للمجموعة ب في جميع المعايير	%٨	—	%١	%٩
نسبة المساهمة المطلقة للمجموعة جـ في جميع المعايير	%٤	—	—	%٤
نسبة المساهمة المطلقة للمجموعة د في جميع المعايير	%٢	%٥٦	%٤	%٦٢
	%٢٠	%٧٠	%١٠	%١٠٠

وبعد الحصول على نسبة المساهمة المطلقة لكل مجموعة في جميع المعايير، نبدأ في تحديد مدى مساهمة كل فرد من كل مجموعة في تقديم المنافع والخدمات لكل معيار، ويمكن أن يتم ذلك بتحديد نسبة مباشرة لمساهمة كل فرد من خلال مجموعته في تحقيق كل معيار، وإن كان هذا جيداً في حالة المجموعات إلا أنه لا يتصف بالدقة والموضوعية على مستوى الأفراد، لذا أفضل اتباع أسلوب تقويم خماسي ذي النقاط الايجابية والسلبية، وهذا الأسلوب لا يقتصر على إعطاء درجة من خمس لأداء العامل في كل معيار، ولكنه يشير كذلك للأعمال غير المنجزة بطريقة مناسبة بأوزان سلبية، تؤثر في مجموع الدرجات، فعلى سبيل المثال لو حصل أحد العمال أو الموظفين من خلال مجموعته في إنجاز ثلاثة معايير على تقدير ضعيف، ومقبول، وجيد على الترتيب، فعند التقويم الخماسي يحصل على ٩ - حيث ضعيف ٢، مقبول ٣، جيد ٤ - وعند اتباع أسلوب التقويم الخماسي ذي النقاط الايجابية والسلبية - الذي اقترحه - لا يحصل على أي نقاط، أي صفر - حيث ضعيف - ١، ومقبول صفر، جيد + ١، جيد جداً + ٢، وامتياز + ٣ - وهذا التقدير هو الأكثر موضوعية، لأن أداء هذا العامل في مجمله لم يكن مميزاً إطلاقاً، وبذا يكون هذا الأسلوب أكثر مناسبة لتقويم أداء الأفراد داخل مجموعاتهم، وعلى سبيل المثال لو كانت المجموعة أ تمثل ثلاثة عمال وكان مجموع تقديراتهم في تحقيق الثلاثة معايير السابق في مراحلها المختلفة كالآتي:

جدول (٤)

البيان	المعيار الأول	المعيار الثاني	المعيار الثالث	المجموع
تقدير العامل الأول	٣+	٨+	١٠+	٢١
تقدير العامل الثاني	صفر	٧+	٣+	١٠
تقدير العامل الثالث	٢+	٥+	٧+	١٤
المجموع	٥	٢٠	٢٠	٤٥

ومن الجداول ٣، ٤، ومن رقم عائد الأداء الإنساني الكلي في المنشأة الذي تم تحديده في البند أ بمبلغ مليون دينار، يمكن تحديد عائد الأداء الإنساني لكل مجموعة ولكل فرد في المجموعة أ كالآتي:

عائد الاداء الإنساني لكل مجموعة ولكل فرد في المجموعة أ

جدول (٥)

عائد الاداء الإنساني	المعيار الثالث	المعيار الثاني	المعيار الأول	البيان
٢٥٠٠٠٠	$٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٤}$	$١٤٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١٤}{١٤}$	$٦٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٤}$	عائد الاداء الإنساني للمجموعة أ
١١٠٠٠٠	$٢٠٠٠٠ (٢+)$	$٦٠٠٠٠ (٣+)$	$٣٠٠٠٠٠ (٣+)$	عائد العامل الأول من المجموعة أ
٥٠٠٠٠	$١٠٠٠٠ (١+)$	$٤٠٠٠٠ (٣+)$	صفر صفر	عائد العامل الثاني من المجموعة أ
٩٠٠٠٠	$٢٠٠٠٠ (٢+)$	$٤٠٠٠٠ (٢+)$	$٣٠٠٠٠٠ (٣+)$	عائد العامل الثالث من المجموعة أ
٩٠٠٠٠	$١٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١}{١٤}$	—	$٨٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٨}{١٤}$	عائد الاداء الإنساني للمجموعة ب
٤٠٠٠٠	—	—	$٤٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٤}{١٤}$	عائد الاداء الإنساني للمجموعة جـ
٦٢٠٠٠٠	$٤٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٤}{١٤}$	$٥٦٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٥٦}{١٤}$	$٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٢}{١٤}$	عائد الاداء الإنساني للمجموعة د
١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الإجمالي

خامسا: نتائج التقييم:

من أهم الأهداف المبتغاة من نتائج التقييم هو تعظيم الدلالة الإعلامية للقوائم المحاسبية الخارجية، والتقارير المحاسبية الداخلية، لتكون أكثر موضوعية في عملية ترشيد القرارات الخاصة بالمهتمين الخارجيين بشئون المنشأة، والقرارات الواجب على إدارة الوحدة اتخاذها، لذا يجب أن تعرض نتائج تقييم الأداء الإنساني في مستويين:

١ - مستوى القوائم المالية الخارجية:

وهنا يشير الباحث الى أهمية وجود قائمة جديدة بمسمى «قائمة الأداء الإنساني»، وتبويب هذه القائمة في مجموعات من العاملين والموظفين المتجانسة في الأهداف ووسائل تحقيقها، ويطلق على كل من هذه المجموعات المسمى الذي يعبر عن هذا الهدف المميز والمبرر لهذا التجانس، ويمثل الجانب الأيمن منها نفقات العنصر البشري بالمنشأة مبنية بناء على ما يخص كل مجموعة من هذه المجموعات المتجانسة، أما الجانب الأيسر من هذه القائمة فيدون به عائد الأداء الإنساني في الوحدة، بناء على قيمة الخدمات والمنافع التي قدمها للمشروع، ومبنية بناء على ما قدمته كل مجموعة في كل مجال أو معيار من مجالات النشاط في المنشأة.

ومن هذه القائمة يمكن الحصول على التكاليف المستنفذة للحصول على العائد الخاص بالمنافع والخدمات المقدمة من كل مجموعة على حدة، أو لبعض المجموعات معا، أو على مستوى الأداء الإنساني ككل، وذلك حسب الهدف من النسبة المبتغاة للقوائم بالتحليل المالي للوحدة، أو لمتخذ القرار من المهتمين الخارجيين بأمور المنشأة من مقرضين أو مستثمرين.

٢ - مستوى القوائم الداخلية:

وهنا يشير الباحث الى أهمية وجود قائمة بمسمى «تقرير الأداء الإنساني في الوحدة»، ويتمثل هذا التقرير مع قائمة الأداء الإنساني في المشروع، ولكن يشمل صفحة لكل مجموعة ويصل عمقه إلى تحديد التكلفة والنفقات الخاصة بكل فرد - وذلك بعد توزيع التكلفة للنفقات المشتركة بين أفراد كل مجموعة بناء على أنسب الأسس كما سبق أن ذكرنا، وأن يشمل التقرير كذلك قيمة العائد الخاص بالمنافع والخدمات التي قدمها كل فرد من كل معيار أو مجال من مجالات النشاط في المنشأة.

الخلاصة والنتائج الخاصة بتقويم أداء العنصر البشري:

أولا : ان مدخلات النظام المحاسبي المتمثلة بصفة أساسية في التسجيل - أولا بأول - للتكاليف الايرادية والاييرادية المؤجلة الخاصة بالعاملين في المنشأة، لا تمثل مدخلات ملائمة للدلالة على مدى كفاية الأداء الإنساني في المشروع، وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي حاليا تقف عند حد المساعدة على القياس الصحيح - بناء على الأعراف المحاسبية المتفق عليها - لنتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، والذي لا يفي - بأي درجة - بالمعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بالمنشأة بعامه، وبالعاملين بالمنشأة بخاصة، وأوجه القصور تبرز أساسا من عدم اشتغال هذه المخرجات على معلومات عن أداء العاملين يمكن أن تمثل مؤشرا موضوعيا لكفاية الأداء الإنساني في المنشأة.

ثانيا : لما كانت المخرجات الحالية من المعلومات عن العاملين بالمشروع لا تعبر عن كفاية العاملين، ولا تصلح كمعلومات لترشيد القرارات الاقتصادية الخارجية والداخلية المرتبطة بالمشروع، لذا فقد اتجهت أغلب البحوث الى محاولة رسملة الموارد البشرية في شكل أصول لها قيمة مالية تشكل مفردة من مفردات المركز المالي، وقد لجأت لمدخلات متعددة لرسملة الموارد البشرية بهدف قياس كفاية العاملين في المنشأة وهي:

- التكلفة التاريخية المتعلقة بالعاملين في المشروع.
- التكلفة التاريخية المتوقعة مستقبلا.
- المنافع والخدمات المستقبلية المتوقعة.
- المنافع والخدمات المحتملة مستقبليا بعد خصم التكاليف المحتملة المتعلقة بها.

وقد اتضح ما يلي:

- ١ - التكاليف التاريخية المتعلقة بالعاملين في المشروع سواء أكانوا أفرادا أو مجموعات متجانسة، تمثل نوعين من التكلفة، أولهما تكاليف إيرادية - خاصة بالمدد السابقة وقد تمت مقابلتها وتحميلها على إيرادات هذه المدد - وتكاليف إيرادية مؤجلة تمثل استثماراً في الموارد البشرية، وهذه تعبر عن الانفاق الرأسمالي على الموارد البشرية، ويتفق هذا التعبير مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حتى في حالة ظهور الموارد البشرية كأصل من أصول المشروع، ولكن هذا الرقم لا يقيس كفاية العاملين حيث أنه يمثل رقم تكلفة، ولا يعبر عن القيمة الاقتصادية لكفاية العاملين التي نحتاج لها لاصدار القرارات الاقتصادية الرشيدة المتعلقة بالمشروع بعامه، وبالعاملين في المشروع بخاصة.

٢ - ان رسملة التكاليف التاريخية المتوقعة مستقبلاً كمدخل لقياس كفاية العاملين، فيه خلط في تقويم الموارد البشرية بين أسلوب التكلفة - حيث أن هذه الرسملة للتكاليف - وبين أسلوب القيمة الاقتصادية، إذا كان المقصود أن هذه التكاليف تعبر عن الخدمات والمنافع المستقبلية، لذا لا يعتبر هذا الأسلوب مناسباً لقياس قيمة الموارد البشرية، ولا معبراً عن كفاية هذه الموارد.

٣ - ان رسملة المنافع والخدمات المستقبلية للموارد البشرية، تعبر عن القيمة الاقتصادية لهذه الموارد، وإن كان من الأفضل أن تتم هذه الرسملة بعد خصم التكاليف المحتملة مستقبلاً، والرقم الناتج هنا لا يتجانس مع باقي مفردات القوائم المحاسبية التقليدية، التي تلتزم بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد الرقم المالي للأصول المادية بالمشروع، ثم إن ربط أكثر الباحثين لهذه الخدمات بمدى سنوات العمل المتبقية لكل عامل في المشروع لا يعطي الثقل العادل للأداء الماهر، فضلاً عن أنه لا يمكن التعرف منه على مدى الأداء المتميز لبعض العاملين والأداء الهابط للآخرين.

بالإضافة لكل ما سبق، فرسملة الإنسان لا تتفق مع الفطرة التي فطر الله الإنسان عليها ورسخت بالإسلام ديناً. فهي تعامل الإنسان كقيمة محددة من النقود بصرف النظر عن قيمة الإنسان كروح وإرادة، وهذا المفهوم كذلك لا يتفق مع النواحي العلمية، فقيمة الإنسان لا ترتبط فقط بأدائه لبعض ساعات من اليوم في عمل ما يهدف ما، ولا تتفق مع العلم المحاسبي بخاصة، حيث أن جميع أصول المشروع ليس لها إرادة، وبالتالي لا تماثل الإنسان في ما منحه الله من إرادة وقدرة على الاختيار وإصرار على ممارسة حريته.

ثالثاً: الأسلوب الأفضل لقياس كفاية العاملين يجب أن يستهدف التعبير عن كفاية الأداء الإنساني، ومدخلات ومخرجات النظام المحاسبي لهذا الأداء الإنساني يجب أن تناقش بمفهوم جديد يتناسب مع ما تطرحه خصوصية هذا النظام من متغيرات، فلا يجب أن نعامل سلاحاً جديداً بنفس مفهوم السلاح القديم، ولكن يجب أن يكون المحاسبون في مستوى خلق وابتكار وسائل جديدة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة، التي يجب أن ترسخ مفهوم النظام المحاسبي كنظام معلومات، يساعد على ترشيد القرارات المتعلقة ليس فقط بالموارد المادية للمشروع، بل وبصفة أساسية في القرارات المتعلقة بالإنسان، مع الاحتفاظ بما ينبغي له من التكريم وعدم إهمال النواحي النفسية والسيكولوجية، لذا اقترح الباحث منهجاً لتقويم أداء العنصر البشري كلبنة على الطريق، ويشتمل هذا المنهج على مرحلتين الأولى هي مرحلة التقويم الشامل للأداء

الإنساني، والثانية هي مرحلة التقويم لأداء المجموعات والأفراد في المنشأة. وتشتمل كل مرحلة على ظاهرتين: الأولى هي النفقات المتعلقة بالأداء الإنساني، والثانية هي عائد الأداء الإنساني، وقد اعتمد هذا المنهج على البيانات التاريخية، لتحقيق التجانس بين البيانات المحاسبية التاريخية للموارد المالية والمقترحة للأداء الإنساني، وحوى هذا الأسلوب معايير تقويم الأداء الإنساني، وأسلوب تحديد عائد الأداء الإنساني، على المستوى الكلي وعلى مستوى متجانس لكل مجموعة ولكل فرد، من خلال أسلوب محاسبي رياضي متدرج، يتصف بالموضوعية ويستعين بالتقويم الخماسي ذي النقاط الايجابية والسلبية.

وفي نهاية البحث تم التعرض لنبذة مقترحة عن تعظيم الدلالة الاعلامية للقوائم المحاسبية الخارجة. واقترح الباحث إضافة - قائمة الأداء الإنساني - لهذه القوائم، وكذلك إضافة - تقرير الأداء الإنساني - كتقرير داخلي لادارة المشروع، بهدف ترشيد قرارات المهتمين بأمور المنشأة من مستثمرين ومرابحين، وترشيد القرارات الادارية المتعلقة بالمنشأة بعامة والعاملين بخاصة.

المصادر العربية:

- بيومي، غ. م. ١٩٨٣ «تقويم الجوانب العلمية والعملية للمحاسبة عن الموارد البشرية»، مجلة العلوم الاجتماعية. جامعة الكويت العدد الثاني - السنة الحادية عشرة (يونيو): ١٦٧-٢٠٠.
- محمد، أ. ف. ١٩٨١ «تعدد وحدات القياس في المحاسبة للأغراض الادارية الداخلية»، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارية - جامعة القاهرة، العدد ٢٦: ١-٤٣.
- مطر، ع. م. ١٩٨٢ «المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي»، مجلة العلوم الاجتماعية. جامعة الكويت العدد الثالث (سبتمبر): ٢١٩-٢٥٦.
- نمر، ن. ١٩٨٢ «الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي»، مجلة العلوم الاجتماعية. جامعة الكويت، العدد الرابع (ديسمبر): ٥٧-٩٣.

المصادر الأجنبية:

Accountancy

- 1978 "Human accountancy as an aid to decision making". Cover story (March).

A.A.A.

- 1973 "Report of the Committee on Human Resource Accounting". The Accounting Review XLIX (Suppl.).

Brummet, R.L.

- 1977 "Human resource accounting." in S. Davidson & R.L. Weil (Eds.), Handbook of Modern Accounting Theory (2nd ed.). New York: McGraw Hill.

Brummet, R. L., Flamhoitz, E.G. & Pyle, W.C.

- 1973 "HRA: a tool to increase managerial effectiveness." in W. Thomas (ed.), Readings in Cost Accounting, Budgeting & Control. South Western Publ. Co.

Elias, N.

- 1976 "Behavioral impact of human resource accounting." Management Accounting (February).

Hekimian, J.S. & Curtis, J.H.

- 1967 "Put people on your balance sheet." Harvard Business Review (Jan./ Feb.).

Ijiri, Y.

- 1967 The Foundations of Accounting Measurement. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.

Jaggi, B.L. and Lau, H.S.

- 1975 "Valuation of human resources: a practical model." Cost Management.

Lev, B. & Schwartz, A.

- 1971 "On the use of the economic concept of human capital in financial statements." The Accounting Review (January).

Sprouse, R.T. and Moonitz, M.A.

- 1962 Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprise. A.R.S. No. 3 New York: A.L.C.P.A.

Accounting for Human Performance within an Islamic Framework**Osama Shaltout**

Accounting for, or measuring, human behaviour is an information source system, and thus should provide adequate and specific information related to human performance. This information can provide the basis on which to make reliable and valid decisions. As such, measuring human behaviour is directed towards recording man and capitalizing on his behaviour. Although this trend is relatively justified in economic terms, Islamic understanding should not accept it either theologically or scientifically, especially when it is considered that God made man in His own image. This paper therefore suggests a scheme for the treatment of human performance measurement within an Islamic framework.