

ملخص:

يتناول هذا المقال واقع تقييم ورسملة الموارد البشرية بالمنظمة الاقتصادية باعتباره فكر محاسبي حديث ظهر نتيجة انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية، من خلال محاولة المنظمة تقييم ورسملة مواردها البشرية والإفصاح عنها بقوائمها المالية بهدف تحديد قيمتها الحقيقية الكلية وخدمة مستخدمي قوائمها المالية، الذين يعتمدون على صدق وشفافية هذه القوائم لاتخاذ قرارات رشيدة، وقد أوصت معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح عن الموارد البشرية للمنظمة في قوائمها المالية المنشورة أو في القوائم المالية الملحقمة بهذه القوائم، وان تعذر عليها ذلك فيتم الإفصاح عنها في تقريرها السنوي الذي يقدمه مجلسها الإداري وهذا كحد أدنى.

الكلمات الدالة: محاسبة الموارد البشرية، المنظمة، تقييم الموارد البشرية، رسملة الموارد البشرية.

مقدمة:

تعتمد المنظمات الحديثة في تحقيق أهدافها بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية عناصرها البشرية والتي تمثل قيمة اقتصادية مباشرة (جهد، وقت...) وغير مباشرة (حسن استخدام عناصر الإنتاج)، حيث تتأثر العناصر البشرية لأي منظمة بأسلوب إدارتها فتزيد إنتاجيتهم وتتطور قدراتهم ومعارفهم في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب، التحفيز والتطوير... ما أدى بهذه المنظمات إلى صرف مبالغ كبيرة لاستقطاب واختيار وتدريب هذه الموارد، في حين تعالج هذه المصروفات (المرتبطة بالموارد البشرية) كما جرى العرف المحاسبي منذ نشأته على اعتبار أنها مصروفات إيرادية تحملها لفترة مالية واحدة وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر من نفس الفترة.

في حين يرى أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية أن جزءاً كبيراً من هذه المصروفات يتم الاستفادة منها لأكثر من فترة مالية، لذا وجب تحديد نصيب هذه الفترة المالية من المصروف مع رسملة الجزء الباقي أو توزيعه على الفترات المستقبلية وهو ما يعرف بالمصروف الرأسمالي.

إشكالية الدراسة:

إن طريقة معالجة المصروفات المتعلقة بالموارد البشرية باعتبارها مصروفات إيرادية أثر على صدق وشفافية القوائم المالية التي تنشرها هذه المنظمات، إذ لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها، وبالتالي تؤثر سلبا على قرارات مستخدمي هذه القوائم سواء كانت أطراف داخلية (الإدارة) أو أطراف خارجية (مستثمرون، مساهمون، الحكومة...)، من هنا بدأ الباحثون في الاهتمام بالحاسبة عن العنصر البشري باعتباره أصل من أصول المنظمة يتم تقييمه ورسملته والإفصاح عنه في قوائمها المالية، وهذا من خلال فلسفة وافتراضات تقوم عليها هذه المحاسبة.

تتمحور مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ما هي فلسفة وافتراضات محاسبة الموارد البشرية؟ وما مدى تطبيقها في الواقع المحاسبي؟
- كيف يتم تقييم الموارد البشرية بالمنظمة؟
- ما هي مبررات رسملة الموارد البشرية؟
- نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية
- ✓ مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

لقد تباينت تعريفات المحاسبون والسلوكيون حول مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها حقلا يهتم الفريقين ويدخل في نطاق تخصص كل منهما حيث عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) (American Accounting Association) محاسبة الموارد البشرية (HRA) بأنها: "مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات، تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات المصلحة".

ركز هذا التعريف على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية أي تحديد النفقات التي تتحملها المنظمة لأجل استقطاب، اختيار، تعيين، تدريب وترقية الموارد البشرية، وركز أيضا على أهمية الإفصاح عن هذه الموارد في التقارير المالية لخدمة مستخدمي هذه التقارير.

كما عرفها-ليكار- وهو أول من بحث من السلوكيين في هذا المجال بأن محاسبة الموارد البشرية " عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية ".

وعرف (FLAMHOLTZ) المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها: " نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم ".³ ويتضح من هذا التعريف أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى الإفصاح عن المعلومات الضرورية للموارد البشرية للأطراف الداخلية (المنظمة).

أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية وأسباب تزايد الاهتمام بها:

تكمن أهمية محاسبة الموارد البشرية في أنها تساعد إدارة المنظمة في مزاولة الأنشطة الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، وتمدها بالمعلومات الضرورية للتعرف على التكلفة الفعلية للموارد البشرية ومدى مساهمة العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، وهذا من خلال تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي الذي يقتضي شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية، ما يجعل هذه القوائم تعبر بصدق وشفافية عن الوضعية المالية للمنظمة، وبالتالي مساعدة الأطراف الداخلية (الإدارة) والخارجية (المستثمرون، الدولة، الموردون، المقرضون،...) على اتخاذ القرارات السليمة.

وقد تزايد اهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية لعدة أسباب منها:

1- الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة، بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كمكاتب الاستشارات، ومكاتب التدقيق الحسابات، وشركات التأمين،... وتعد الموارد البشرية هي الجزء الأهم من موارد هذه الجهات.

2- الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم المعلومات

(Information Systems) لتزويد الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول

القوى العاملة في المشروع والإفصاح عما يحدث في قيمها من متغيرات.

3- انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية لتكتسب مفاهيم ساهمت في تطوير وتحسين

أساليبها في القياس بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

الهدف من محاسبة الموارد البشرية:

تقوم محاسبة الموارد البشرية على توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة بهدف الاستخدام الأمثل له، فهي تساعد إدارة المنظمة على اختيار الأفراد الأكفاء وتدريبهم، وتحفيزهم للاستفادة من طاقاتهم وخبراتهم، كما تساعد الأطراف الخارجية على معرفة الوضعية المالية الدقيقة للمنظمة.

وقد وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ثلاث أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد

البشرية وهي:⁵

1- القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.

2- التطبيق: أي تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.

3- النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة،

وهذا من حيث اتجاهات الأفراد وسلوكهم وأدائهم.

مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية:

لقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من المراحل أهمها:

المرحلة الأولى: امتدت هذه المرحلة من بداية الستينيات حتى 1966، وتميزت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

المرحلة الثانية: تمتد من سنة 1966 حتى 1971، تميزت هذه الفترة بإيجاد وتقييم فاعلية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبية عن الموارد البشرية في بعض المنظمات ، حيث قام WILLIAM بتطبيق دراسته الهادفة لتقييم الموارد البشرية على شركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1971 حتى 1976 إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد منها في مجال تقييم أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

المرحلة الرابعة: تمتد من سنة 1976 حتى 1980، وتميزت بتراجع في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو المهنيين حيث أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية - تعتبر أقل صعوبة - قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية - أكثر صعوبة - وتتطلب عدد كاف من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها، هذا بالإضافة إلى عروض الشركات عن تطبيق هذه النظم لأن تكاليفه تزايدت والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الأمريكية خاصة لموضوع زيادة الإنتاجية ورأس المال الفكري، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، وبالتالي الاهتمام أكثر بالمحاسبة عن الموارد البشرية، لاحظ أن هذه التعاريف تتفق على أن الانتماء التنظيمي هو الارتباط القوي بين الفرد والتنظيم الذي يعمل بداخله. وبصفة عامة فإن الانتماء التنظيمي هو ذلك الشعور القوي الذي ينمي رغبة الفرد في البقاء والاستمرار بالمؤسسة، متقبلاً لأهدافها وقيمها ومستعداً لتقديم أقصى طاقاته في سبيل نجاحها.

افتراضات محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الافتراضات التالية:

1- أن للموارد البشرية قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة في المنظمة، حيث تتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية للقيام بالأعمال الموكلة إليها مباشرة، أما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل في حسن استخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى كرأس المال (المعدات، الآلات) والمواد الأولية والطاقة....

2- تتأثر الموارد البشرية بأسلوب إدارتها حيث تتطور قابلية ومعارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب والتطوير مما ينعكس بنتائج ايجابية على مستوى إنتاجية الموارد البشرية. بينما تتحدد وتتقيد تلك القابلية والمعارف في المنظمات التي لا تهتم بالتدريب والتطوير.

3- تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب كلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورة لفاعلية وكفاية إدارة المنظمة ومورد لها، فهذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية وصيانة الموارد البشرية، أي أن هذه المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية تشكل أداة تخطيط ورقابة لحركة الموارد البشرية من وإلى المنظمة.

4- يتضمن توظيف الموارد البشرية كلفة اقتصادية تتحملها المنظمة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة الكلفة والخدمة في صور موازنات نقدية وإظهارها في القوائم المالية.

5- يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنظمة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد.

تعد هذه الافتراضات معقولة من الناحية المحاسبية والنظرة الإنسانية إلى المورد البشري ما عدا الافتراض الخامس الذي يخضع للكثير من الجدل والنقاش وخاصة في تحديد مدى تطابق مفهوم الأصل في المنظمة على الموارد البشرية.

لقد ظهرت الكثير من الآراء التي تعارض اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المنظمة وذلك للأسباب التالية:

✓ عدم إمكانية تملك الإنسان كاملا وإنما يتمثل في حق المنظمة في إمكانية تشغيل واستخدام مهارات وطاقات وخبرات ومعارف الإنسان، لذا فلا يمكن اعتبار المورد البشري أصلا وهذا لعدم تحقق شرط الملكية التامة.

✓ صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية وبالتالي صعوبة رسملتها.

✓ صعوبة تحديد أساس واضح ومناسب لمعاملة تلك الأصول وقياسها.

✓ عدم قبول الموارد البشرية التعامل معها كأصل من أصول المنظمة.

فلسفة محاسبة الموارد البشرية:

إذا كانت مهمة المحاسبة المالية تقوم على تسجيل المعاملات اليومية من مصروفات وإيرادات وتسويات بالدفاتر النظامية بهدف التوصل إلى حقيقة المركز المالي للمنظمة خلال فترة زمنية محددة طبقا للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها، وإذا كان هناك اتفاق مهني على أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة واحدة بشرط أن تكون مستقلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة وهو ما يعرف بمبدأ الاستقلال السنوي، فإن ضمان سلامة تطبيق هذا المبدأ الأخير فيما يتعلق ببعض المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية يعتبر بمثابة الفلسفة التي تقوم عليها فكرة محاسبة الموارد البشرية.

حيث يستلزم مبدأ الاستقلال السنوي تحديد فترة الاستفادة من المصروفات وتخصيص نصيب نفس الفترة من الإيرادات من أجل التعرف على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية، دون انتظار نهاية المشروع لمعرفة النتيجة، لذلك حثت مبادئ وأصول المحاسبة المالية على تقسيم المصروفات إلى مصروفات إيرادية تستفيد بها فترة مالية واحدة ومصروفات رأسمالية تستفيد منها أكثر من فترة مالية حسب طبيعة وقيمة المصروف، ولذلك نشأت فكرة الاستحقاق فيما يتعلق بالمصروفات، لضمان عدالة التحميل بين القوائم المالية ليعكس بعضها نتيجة أعمال المنظمة خلال الفترة المالية.

وجاء البعض الآخر ليصور المركز المالي في تاريخ معين عن خريق إظهار موجودات المنظمة من مجموعات أصول مختلفة وحقوق الغير على المنظمة بما في ذلك من تسويات لطبيعة المصروفات الرأسمالية وتطبيق مبدأ الاستحقاق والمجمع الاستهلاكي للأصول الثابتة، ومن هذا المنطلق يعتقد المنادون بفكرة محاسبة الموارد البشرية إلى أن هناك الكثير من المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية تتم معالجتها على أنها مصروفات إيرادية وتوجه مباشرة إلى حسابات النتيجة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر عن نفس الفترة، رغم أن صبغتها وخبيعتها كما ذكر أصحاب هذا الفكر توحي بأنها مصروفات رأسمالية تتعلق بالأصول الإنسانية على حد التعبير .

وبالتالي تتم الاستفادة منها على أكثر من فترة مالية، ومن هنا لا بد من تحميل الفترة المالية بما يخصها وترحيل المتبقي إلى السنوات التالية مع إظهار هذا الرصيد المتبقي في قائمة المركز المالي للمنظمة.

الخصائص والسمات المرتبطة بالمحاسبة عن الموارد البشرية:

يمكن إجمال الخصائص التي تصف خبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية في:

1- المحاسبة عن الموارد البشرية ليست فرعاً مستقلاً من فروع علم المحاسبة وإنما وسيلة للقياس والتوصيل فيما يتعلق بالموارد البشرية، فهي تحسين وإضافة للمنظم المحاسبية القائمة.

2- إن المحاسبة تتضمن قياس وتحليل وتوصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية باعتبارها أصولاً وموارد تنظيمية بالمنظمة.

3- إن هناك جهات وأخرف متعددة تستفيد من تلك المعلومات سواء كانت أخرف داخلية (إدارة المنظمة) أو أخرف خارجية (المستثمرون، الدولة، المقرضون...).

4- إن المحاسبة عن الموارد البشرية تتضمن قياس التكاليف التي تتحملها الشركات في سبيل اختيار، تعيين، توظيف، تدريب وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى قياس القيمة الاقتصادية للبشر في تلك الشركات.

5- إن اصطلاح المحاسبة عن الموارد البشرية ليس فقط نظام لقياس تكلفة أو قيمة الأفراد وإنما هو خريقة للتفكير في الأفراد كموارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة.

مبررات رسملة الموارد البشرية:

يتنازع الفكر المحاسبي حول معالجة ما ينفق على الموارد البشرية رأيان، إذ بينما يرى بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات، يعارض أغلبيتهم هذا الرأي فترى وجوب التفرقة بين ما هو إيرادي من هذه النفقات وبين ما هو رأسمالي، حتى يعامل الجزء الإيرادي منها بعد ذلك كمصروف، ويعامل الجزء الرأسمالي منها كأصل وفيما يلي عرض للمبررات التي يبنى عليها كل من الرأيين:

أولاً: تنعكس آثار مزايا رسملة الموارد البشرية على كل من قائمتي الدخل والميزانية العمومية بسبب أن رسملة الاستثمار فيها يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسييل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية بناء على توقيت واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق، مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات مما تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الموجودات في الميزانية العمومية.

ثانياً: توفر معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار وهو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال تتأثر لكونه نسبة بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية.

ثالثاً: إن الإفصاح عن قيمة أصل الموارد البشرية في الميزانية، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، فيصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي توفرها القوائم المالية المحاسبية التقليدية ومن هذه النسب:

قيمة الأصول البشرية	قيمة الأصول البشرية	قيمة الأصول البشرية
القيمة الإجمالية للأصول	قيمة الأصول غير البشرية	القيمة الإجمالية للأصول البشرية

حيث تستخدم النسبة الأولى أعلاه كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المشروع ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة.

رابعا: إن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة المالية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها.

أساليب تقييم الموارد البشرية:

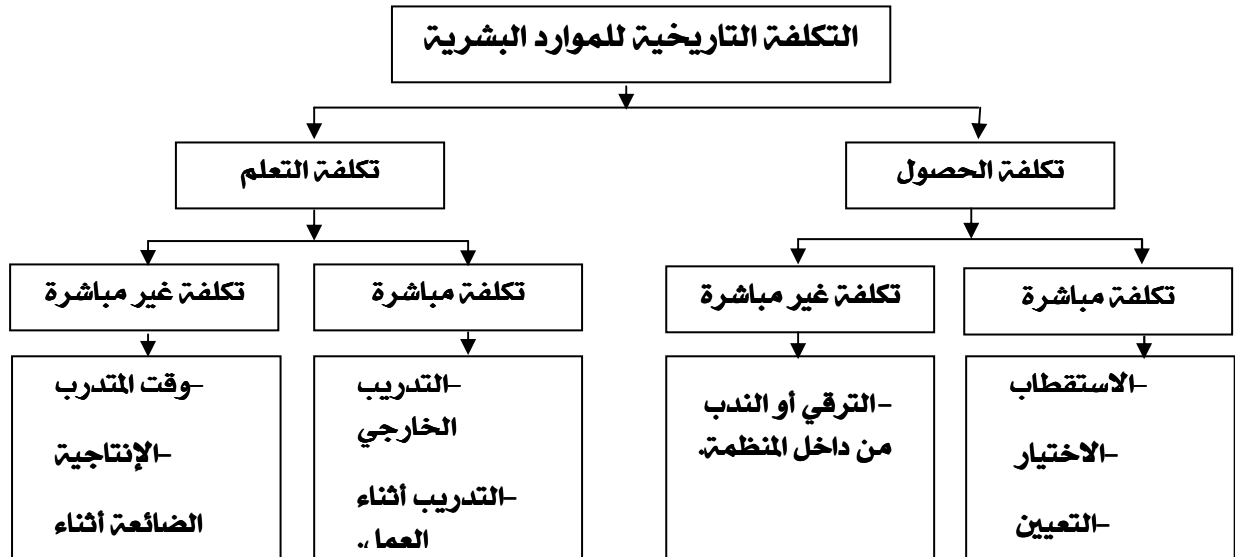
يواجه المحاسب في مجال قياس الموارد البشرية مشاكل متصلة بقياس تكلفة الاستثمار في هذه الموارد وكيفية تخصيصها أو استهلاكها على مدار الفترات المالية المتتالية، كما يواجه مشاكل متعلقة بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، ويمكن تصنيف أساليب القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية في مجموعتين رئيسيتين، تقوم المجموعة الأولى على ما يعرف بمدخل التكلفة (Cost Approach) في حين تقوم المجموعة الثانية على مدخل القيمة (Value Approach) ويتوقف اختيار المحاسب لأي من هذين المدخلين على الأغراض المقصودة من عملية القياس:

1- مدخل التكلفة: تقاس تكلفة الموارد البشرية وفق مدخل التكلفة بثلاث أساليب:

1 - أ/ أسلوب التكلفة التاريخية:

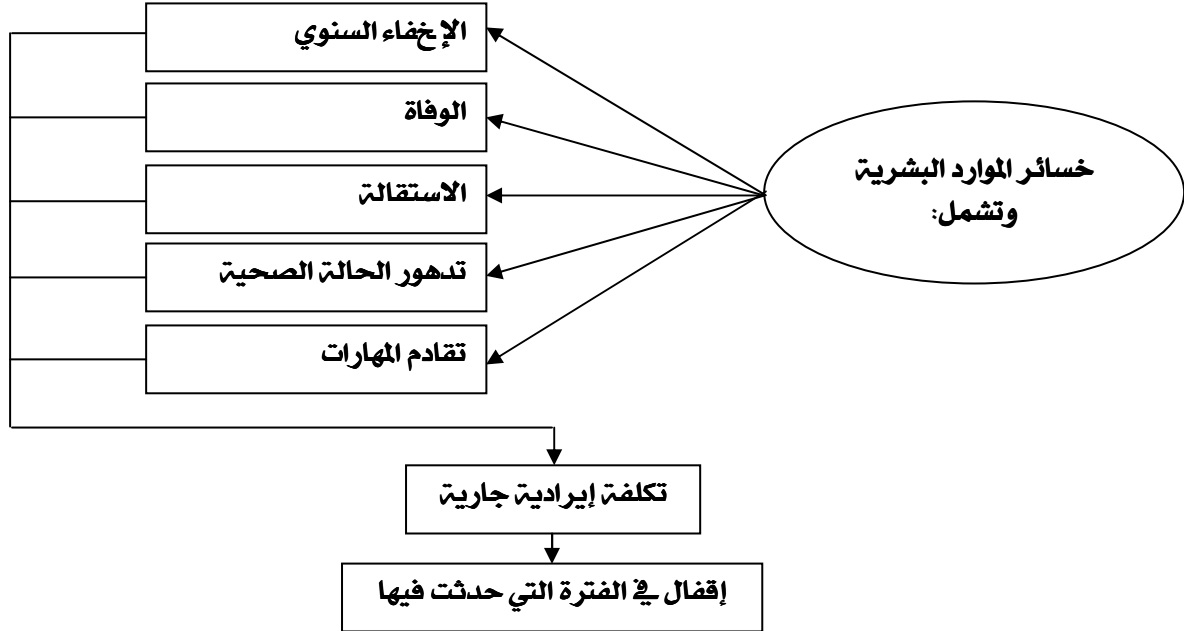
يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة الموارد البشرية على نفس الأسس المتبعة في قياس تكلفة الموجودات المادية أو الطبيعية وبموجبه تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى جزئين رئيسيين هما تكاليف إيرادية وتكاليف رأسمالية.

والشكل التالي يبين التكلفة التاريخية للموارد البشرية:



✓ تكاليف إيرادية: وهي بمثابة نفقات تشغيل وصيانة هذه الموارد وتشكل الرواتب الجانب الرئيسي منها وتحمل لإيراد الفترة الجارية.

والشكل التالي يبين المعالجة المحاسبية لخسائر الموارد البشرية:



✓ تكاليف رأسمالية: تحمل إيرادات الفترة اللاحقة بمعدل رسملة معين وتشمل الاستثمار المبدئي في هذه الموارد مع النفقات الإضافية التي ينفقها المشروع بقصد تحسين إنتاجيتها، وفي حال إتباع هذا الأسلوب لأبد من مراعاة اعتبارين:

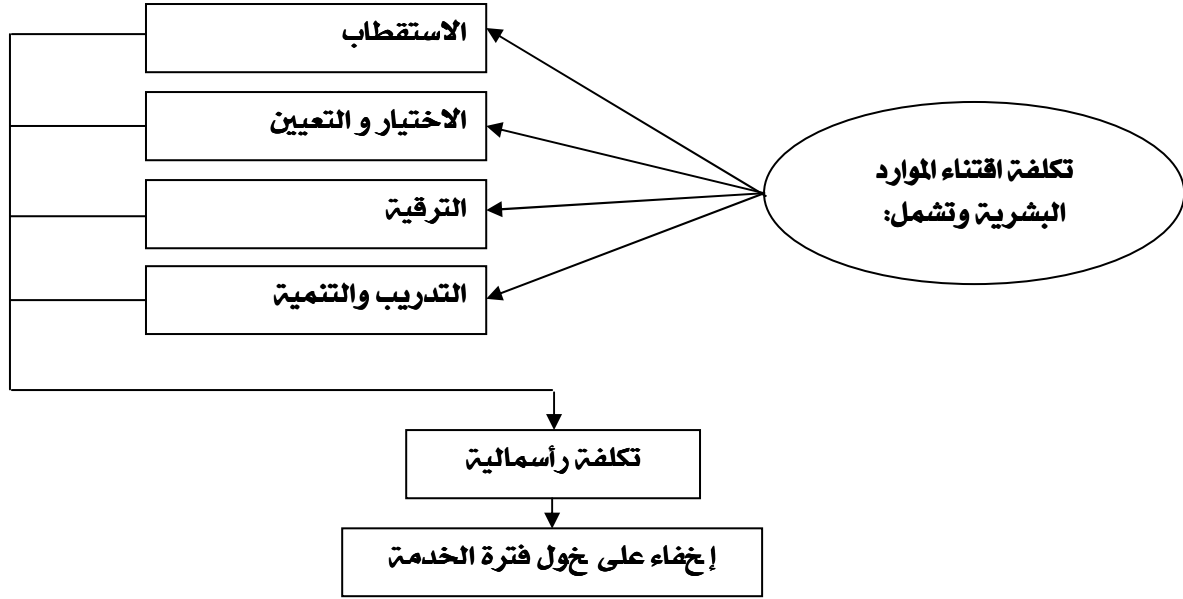
الأول: يتعلق بتحديد المعيار أو الأساس الذي يتم بموجبه فرز ما هو إيرادي من نفقات الموارد البشرية وما هو رأسمالي.

الثاني: ويتعلق بتحديد المعدل المناسب لرسملة هذه النفقات.

ويتفق الباحثون على رسملة البنود التالية من عناصر تكلفة الموارد البشرية:

- | | |
|---------------------|----------------------------------------|
| 1/ تكاليف التوظيف | 2/ تكاليف الاختيار |
| 3/ تكاليف الاستئجار | 4/ تكاليف التكيف مع جو العمل الوظيفي |
| 5/ تكاليف التدريب | 6/ تكاليف تطوير وتنمية قدرات الموظفين. |

والشكل التالي يبين المعالجة المحاسبية لتكلفة اقتناء الموارد البشرية:



1- ب/ أسلوب التكلفة الإستبدالية أو تكلفة الإحلال:

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية في الميزانية، لكن الفرق الوحيد بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم هنا بالأسعار الجارية، ويقصد بالتكلفة الإستبدالية للموظف بما يجب إنفاقه للحصول على موظف آخر يتمتع بنفس مستوى المهارة والكفاءة فيما لو استغنى المشروع عن خدمات هذا الموظف .

ويرى أنصار محاسبة الموارد البشرية في هذا الأسلوب لتقييم الأصول الإنسانية أن يتم احتساب تكلفة تعيين واختبار وتطوير موارد بشرية بديلة، بما في ذلك نفقات التقاعد عن الخدمة أو التعويض. وهذا من صور الخيال إذ لا توجد أسس سليمة تركز عليها هذه الفروض بالنسبة للموارد البشرية، حيث يتم التوصل إلى القيمة الحالية في ضوء استخدام التكلفة الإستبدالية عن تخريق النظر إلى المستقبل والتوقعات الاقتصادية دون اعتبار للتكلفة التاريخية التي تتعامل مع الماضي الواقعي .

1 - ج/ أسلوب تكلفة الفرصة البديلة:

وهو الأسلوب الذي دعا إليه الباحثان (Jaggi & Lau, 1975) بديلا لأسلوب التكلفة الإستبدالية، وتعرف تكلفة الفرصة البديلة للأصل البشري بأنها قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي. حيث يقوم هذا الأسلوب على ما يعرف بمفهوم المساومة المتنافسة الذي يفترض وجود مراكز استثمار في المشروع تتنافس فيما بينها للحصول على الموظفين ذوي الخبرة النادرة.

وبالتالي قيمة الأصل الإنساني لا تحدد على أساس قدرته في المساهمة في الإنتاج بل بقيمته الحدية في سوق الموارد البشرية.

2- مدخل القيمة:

يقوم هذا المنهج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية وهو أكثر واقعية من منهج التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمنظمة وهو ما يهمله منهج التكلفة وتعرف القيمة الاقتصادية للموظف حسب FLAMHOLTZ بأنها القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها.

وقد اقترح الباحثون مجموعة من النماذج الرياضية لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية والتي بنيت على دراسات كان قد قام بها (LIKERT, 1971) واستخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية و السيكولوجية المشتقة من العلوم السلوكية في بناء نموذج يقوم على مجموعة من المتغيرات والتي صنفتها إلى ثلاثة أنواع:

أ- متغيرات سببية: وهي بمثابة المتغير المستقل وتشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة التي تؤثر على حافزية وإنتاجية الموظف.

ب- متغيرات وسيطة: تشمل العوامل ذات العلاقة بشخصية الموظف مثل التأهيل العلمي، الخبرة، الحالة الصحية، العمر.

ج- متغيرات نتيجة (نهائية): وهي بمثابة المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين ويتمثل بإنتاجية الموظف ومن ثم الإيرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تتحدد قيمته الاقتصادية

نتائج تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للفترة الواحدة:

تتفق نتائج تطبيق محاسبة الموارد البشرية مع واقع الفلسفة المادية البحتة والبحث عن أي سبيل من أجل زيادة القيمة، ويمكن تلخيصها كما يلي:

1- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح أو بمعنى أدق تضخم الأرباح بما يعكس معه صورة ايجابية لنتائج عمل المنظمة.

2- زيادة حقوق المنظمة عن خريق استحداث أصول جديدة هي الأصول الإنسانية مما يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق.

3- تشجيع عمليات القروض خويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول الإنسانية.

4- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنظمة.

5- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل هذه المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة الواحدة.

6- النظرة السطحية لكثير من المستثمرين وخاصة من البلدان النامية ذات الدعم المالي الكافي.

وذلك من منطلق نظرة مؤقتة لحسابات النتيجة ومركز المنظمات المالي للفترة الواحدة، دون النظر إلى الأجل الطويل والتنبؤ لما سيكون عليه الوضع في المستقبل، ودون دراسة تاريخية عن استراتيجية أصحاب هذه المنظمات مما يساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق هذه الفكرة بالنسبة لأصحاب المذهب المادي

خاتمة:

لقد سعت بعض المنظمات التي تبني فلسفة محاسبة الموارد البشرية من خلال تقييم ورسملة أصولها البشرية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلا أنها لم تتمكن من تطبيق هذه الفلسفة وواجهتها مشاكل عديدة تخص صحة الفروض المبنية عليها، وصعوبة تقييم مواردها البشرية.

بالرغم من ضرورة إظهار الأصول البشرية بالقوائم المالية للمنظمة لازالت فكرة المحاسبة عن الموارد البشرية تعترضها الكثير من العراقيل والشكوك إذ أنه لا يمكن بأي حال امتلاك المنظمة للإنسان، كما تواجهها صعوبة ارتباجه وولاءه بها نظراً للديناميكية الفعالة في عالم الأعمال، هذا إضافة إلى صعوبة وضع قيم كمية لخصائص لا تتميز بالثبات كالذكاء، الكفاءة، الولاء، الخبرة.

إن واقع المحاسبة عن الموارد البشرية حالياً يقتصر على اكتفاء المنظمات الإفصاح عن مواردها البشرية في تقاريرها المالية الملحقمة أو في تقرير مجلس إدارتها السنوي دون قوائمها المالية، وهي لا تخضع لتدقيق المدقق الخارجي، وبالتالي تعتبر مجرد تقرير عن مدى مقابلة المنظمة لمسؤوليتها الاجتماعية أكثر من كونها تقرير مالي يستهدف المستثمرين وأصحاب المصالح بالمنظمة، لذا يعتبر هذا الإفصاح وصفي، إعلامي، إحصائي يخص الاختصاصات والمؤهلات ولا يشمل مصاريف دورات التدريب والتطوير، وإن شملها فلا يتم ربط هذه المصاريف بنتيجة تنفيذ تلك الدورات.

المراجع :

- 1-محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012. ص 434.
- 2-R .Liker, the human organization, Its management and value, New York:McGraw-hill, 1957, P.146.
- 3-فلام هولز، إيريك: المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 1992. ص40.
- 4-F. Luthans, Introduction to Management: A contingency Approach, New York:McGraw-hill, 1976, P.156.
- 5-حمادة، رشا: القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وآثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص 147.
- 6-محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص28-34 .
- 7-ثقل نادر العتيبي: دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الخدمية، رسالته ماجستير (غير منشورة)، جامعة آل البيت، الكويت، 2009، ص ص 27-28 .
- 8-علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر: محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 1984، ص 40-41.
- 9-أمين لطفي: دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص 188.
- 10- ماجد عيسى النوافلة: محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير (غير منشورة) ، جامعة عمان العربية، عمان، 2005، ص 83.
- 11-FLAMHALTZ Eric, G, Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value, Afield study, Journal of accounting research, 1973, PP 243-255 .
- 12-حمد فهد دعسان المطيري: تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولتي الكويت، مذكرة ماجستير (غير منشورة) ، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2010، ص 30-31.