

قياس تكاليف الموارد البشرية و المحاسبة عنها

النظام المحاسبي المالي الجزائري (نموذجا)

سفيان سليمان

المركز الجامعي لفليزان

ملخص

يعد هذا البحث دراسة توضيحية تهدف إلى شرح طبيعة العلاقة بين الإنفاق على الموارد البشرية و المحاسبة عنها. و لبلوغ هذا الهدف، تم التطرق إلى الممارسة الحالية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الموارد البشرية و مدى الإفصاح عن تلك المعلومات في القوائم المالية باعتماد النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) كنموذج. و يتطرق هذا البحث أيضا في أحد جوانبه إلى جدوى قياس تكاليف الموارد البشرية لأغراض اتخاذ القرارات و الرقابة. وختاما خلص هذا البحث إلى نتيجة مفادها أن معايير النظام المحاسبي المالي الجزائري لا تعترف بالموارد البشرية كأصل من الأصول، و تكتفي باعتبارها أعباء (نفقات جارية) تحمل على السنة المالية التي أنفقت فيها. كما يوصي البحث بضرورة تصميم نظام تكاليفي عن الموارد البشرية من شأنه مساعدة إدارة المؤسسة في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.

مقدمة

من منطلق محدودية الثروات الطبيعية و تناقصها باستمرار أدركت الكثير من بلدان العالم أن البشر هم الثروة الأكثر أهمية وقيمة ضمن الثروات الأخرى المتاحة ، فقد عملت هذه البلدان عل تنمية هذه الموارد و ذلك بفضل وضع سياسات ، و برامج تعليمية و تدريبية من شأنها إنتاج الكفاءات القادرة على الاستجابة لمطالبات سوق العمل ، وكذا سن جملة من القوانين و التشريعات ، ففي الجزائر مثلا صدر قانون إنشاء مؤسسة التدريب المهني رقم 35 لسنة 1976 و إنشاء مركز تكوين و تمهين الموظفين (المرسوم رقم 74-112 1974)، و إنشاء جامعة التكوين المتواصل (المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 26 مايو سنة 1990) و بموجب ذلك ، أولت الحكومة الجزائرية أهمية كبيرة لقطاع التكوين الإداري و المهني على حد سواء نظرا لتأثيرهما المباشر على التشغيل و تأهيل اليد العاملة ، وقد أحرزت تقدما كبيرا ، سواء من حيث حجم الإنفاق أو من حيث الوسائل المتاحة (عدد المراكز و الموظفين، والمدربين) بغية تحويله إلى قطاع منتج للكفاءات و قادر على الاستجابة لمطالبات المؤسسات ، و من تم سوق العمل و في هذا المضمار تم إنشاء عدد كبير من المراكز و الوكالات من أجل مساندة قياس الكفاءات و تنميتها ، مثل الوكالة الوطنية للتشغيل

د. سليمان سفيان

(ANEM) و مركز الدراسات و الأبحاث حول المهن و الكفاءات (CERPEQ) و الصندوق الوطني لتنمية التدريب و التكوين المستمر (FNAC) .

وفي ضوء ما سبق ذكره فان الهدف الذي يحكم إستراتيجية الاستخدام الأمثل لهذه الموارد يكمن في توفير أحسن المعلومات عن هذه الموارد ، التي من شأنها التكفل بقياس كمي و مالي لهذه الثروة التي تضل أئمن و أهم مورد اقتصادي على الإطلاق.

غير انه وبالرغم من حاجة الإدارة في هذا المجال إلى بيانات ومعلومات مالية و تكاليفي جنباً إلى جنب مع المعلومات غير المالية التي تساندها في مهمتها المتعلقة بمجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في شتى المجالات ، و إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها ، فان إدارات المؤسسات في الجزائر على وجه الخصوص مازالت تعمل في ظل غياب أنظمة تكاليف قادرة على توفير لها تلك الاحتياجات مما قد يؤدي إلى سوء توجيه الجهود وضياع الموارد الاقتصادية.

مشكلة الدراسة

يعود اختيار موضوع البحث إلى الاعتبارات التالية:

■ الإدراك المتزايد على أن مبادئ المحاسبة التقليدية قد أخفقت في تقييم الإنفاق عن الاستثمار في الموارد البشرية إذ تعتبر إن الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروف يحمل على قائمة الدخل و قد أدى هذا إلى تشويه القوائم المالية وظهور مشاكل عديدة للمستثمرين الذين يحاولون تحديد القيمة الكلية للمنشأة كما تجعل حساب معدل العائد على الاستثمار ROI مضللاً علماً بان معدل العائد على الاستثمار هذا يعتبر أداة حاسمة يستخدمها كل من المستثمرين و الإدارة على حد سواء في اتخاذ القرارات.

■ إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول تحت بند الأصول الثابتة غير الملموسة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 IAS) في الميزانية عوضاً عن اعتبارها أعباء (مصرفات) جارية مما يؤدي إلى إظهار صافي دخل المنظمة بشكل موضوعي ويقدم صورة حقيقة عن المركز المالي للمنظمة.

أهداف الدراسة

د. سليمان سفيان

- التعرف على واقع الممارسة المحاسبية عن الإنفاق في الموارد البشرية ومدى الإفصاح عن المعومات المتعلقة بها في القوائم المالية حسب معايير النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- دراسة الحاجة و الإمكانية لوضع أسس ومقومات نظام تكاليفي عن الموارد البشرية و رقابتها و التزويد بالبيانات والمعلومات للاسترشاد بها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- التعرف على المشاكل التي تعيق قياس تكاليف الموارد البشرية والمحاسبة عنها.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- من منطلق الدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاديات البلدان فان الدافع لإجراء هذا البحث يعد مبررا بغية التعرف على واقع الاستثمار في الموارد البشرية في الجزائر و تسليط الضوء على أهمية تصور نظام تكاليفي عن الموارد البشرية بتكفل بتزويد الإدارة بالبيانات و المعلومات اللازمة والضرورية في مجالات التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات.
- قد يحسب هذا البحث الأول من نوعه من حيث تطرقه إلى موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من متصور النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF. و عليه ، يعد هذا البحث مساهمة مبكرة ويسعى إلى فتح آفاق رحبة أمام الباحثين بغية تشجيع المزيد من الدراسات النظرية و التحريية.
- أن غالبية البحوث عن محاسبة الموارد البشرية تعرضت للموضوع من وجهة نظر إعداد القوائم المالية ومسألة الإفصاح عنه في القوائم المالية بينما هناك القليل جدا من البحوث التي تعرضت للموضوع من وجهة نظر نظام التكاليف.
- الأنفاق عن الاستثمار في الموارد البشرية يؤثر في نجاح المنظمة على المدى القصير و تعزز قدرتها على البقاء و الاستمرار على المدى الطويل خاصة في زمن اقتصاد المعرفة. (Jean François, 2003).

منهجية البحث

أعتمد الباحث في إنجاز هذا البحث على مجموعة من المراجع تتضمن : الكتب ، الدراسات ، و الدوريات، و تم استخدام البيانات و المعلومات المستخرجة منها في تحديد المفاهيم النظرية و من تم تحليلها

د. سليمان سفيان

ومقارنتها بما هو معمول به حاليا في الجزائر بخصوص الأنفاق على العاملين (الموارد البشرية) من وجهة النظر المحاسبية ، وذلك استنادا على معايير النظام المحاسبي المالي SCF.

المحاسبة عن الموارد البشرية

لقد ارتبط مفهوم المحاسبة بمفهوم الموارد البشرية منذ مطلع الستينيات وعرفت هذه الفترة ، بفترة تنشيط البحوث الهادفة إلى تطوير و تقييم صلاحية نماذج قياس تكلفة و قيمة الموارد البشرية ومنذ ذلك الوقت نشطت العديد من البحوث و الدراسات لتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلا من أصول المنظمة وهذا ما أصبح يعرف اليوم بالمحاسبة عن الموارد البشرية. وطبقا للتعريف الذي وضعته لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (Report of the Committee on Accounting for Human Resources, 1973, P. 169)

فان المحاسبة عن الموارد البشرية هي :

" عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات إلى الجهات المعنية وهي بذلك تشمل على التكاليف التي تتحملها المنشآت التي قُدمت إلى الربح وغيرها في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب و تنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة وباختصار فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية وذلك لكل من إغراض المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية" .

طبيعة نشاط الموارد البشرية وعلاقته بالمحاسبة

يمكن النظر إلى نشاط الموارد البشرية على انه نشاط تنظيمي له مدخلاته و التي تتمثل في قاعدة بيانات متمثلة في بيانات التكاليف وقوائم الوقت و المقاييس النفسية وما إلى ذلك، وهذه المدخلات يتم تشغيلها وفق مبادئ ومفاهيم معينة للوصول إلى مخرجات أي مجموعة من التقارير ترفع إلى الإدارة . و حتى يحقق هذا النشاط أهدافه فلا بد من إنفاق يتطلب بدوره نظام للتكاليف يحصل على مداخلاته من هذا التنظيم و يغذيه بمخرجاته من تقارير و معلومات فنظام التكاليف سيتناول حصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها وترشيد الإنفاق على أن يقدم مجموعة من التقارير والقوائم الخاصة بتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية كتكلفة الاستقطاب وتكلفة التعيين وتكلفة التنمية وتكلفة التوزيع وتكلفة المحافظة على المورد البشري وتكلفة الاستخدام و تكلفة التقييم وتكلفة مكافأة الموارد البشرية و قيمة الموارد البشرية .

وكذلك التقارير التي تساعد في ترشيد القرارات، مثل هل من الأجدى للمنظمة تعيين أفراد في أول السلم الوظيفي على إن يتدرج للمستويات الأعلى داخل المنشأة أو التعيين من الخارج للوظائف الشاغرة ؟ كذلك ما إذا كان من الأصح للمنشأة الاستغناء عن بعض العاملين في فترات الكساد توفيراً لأجورهم ؟ أو الاحتفاظ بهم حتى مرور اللازمه حفاظا على رأس المال البشري وتحديد حجم الاستثمار في الموارد البشرية ؟ .

أهمية وفوائد المحاسبة عن الموارد البشرية

هناك إدراك متزايد على أن الفوائد التي تجنيها المحاسبة عن الموارد البشرية تتعدى تلك المتعلقة بإغراض إعداد التقارير المالية ويمكن النظر إلى فوائد المحاسبة عن الموارد البشرية من منظور استخدام إداري أي للإغراض الداخلية للمؤسسة على النحو التالي:

- إن التحسين في أنظمة المعلومات واتخاذ القرارات المتعلقة بصياغة ، اقتناء ، واستخدام رأس المال البشري تعد عاملا مهما لمساعدة المنشآت في تحسين موقعها التنافسي في السوق.
- تعد المعلومات عن تكاليف الموارد البشرية والمحاسبة عنها ذات نفع لإغراض اتخاذ القرار لأنها ملائمة وأكثر فعالية في اتخاذ القرارات بالمقارنة عن عدم توفيرها فضلا عن إسهامها في تخفيض حالة عدم التأكد.
- تستخدم محاسبة تكاليف الموارد البشرية في تقييم كفاءة المديرين أنفسهم وما تقدم، يستخلص البعض:

إن المحاسبة عن الموارد البشرية ليست مصممة للاستخدام في التقارير المالية المنشورة بل أنها مصممة كأداة إدارية صممت لتلبية الاحتياجات المعلوماتية التي تواجه المديرين التنفيذيين حاليا و هدفها هو تزويد الإدارة بمعلومات لائقة ووقية وكمية وذات مصداقية عن الموارد البشرية وذلك لتشجيع قرارات التحكم وقرارات المطلعة . أما ذات توجه مستقبلي وعليه تتعامل ليس فقط مع بيانات المعاملات مثل المحاسبة التقليدية ولكن أيضا مع قياس تكلفة الإحلال و القيمة الاقتصادية.

الحاجة والإمكانية لمعلومات التكاليف عن نشاط الموارد البشرية

أن تكاليف الموارد البشرية والمحاسبة عنها يمكن أن تستخدم من منظورات عدة سوق راس المال أو رقابة إدارية أو من منظور اقتناعي . وإذا كانت هذه النظرية صحيحة ، فبالإمكان بلورة نظام تكاليفي لأغراض خدمة الإدارة في مجال الموارد البشرية . أن الجزء المتبقي من هذه الدراسة مخصص للحديث عن الموارد البشرية من منظور محاسبة التكاليف .

وفيما يخص النظام المحاسبي للتكاليف فقد أوضحه البعض (Homgreen, 2003) بأنه يستخدم في تسجيل وتبويب وتحليل المعلومات المتعلقة بالتكاليف والأرباح التي تساعد الإدارة في أداء الوظائف الآتية:

- خلق وتنفيذ الخطط و الموازنات للعمل في ظل الظروف الاقتصادية والمنافسة المتوقعة.
- إعداد طرق التكاليف التي تسمح برقابة النشاطات وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

د. سليمان سفيان

- رقابة كميات المخزون وتحديد تكلفة الوحدة من المنتج أو الخدمة لإغراض التسعير وتقييم أداء المنتج القسم أو الفرع.
- تحديد تكاليف وربح الشركة لدورة محاسبية أو اقل.
- الاختيار فيما بين بديلين أو أكثر من البدائل التي قد تغير الإيرادات أو التكاليف.

وعليه يمكن بلورة حاجة الإدارة لمعلومات التكاليف في مجال نشاط الموارد البشرية في النقاط الموجودة الآتية:

حاجة الإدارة لمعلومات التكاليف لإغراض التخطيط

كان النظام الذي أتبعته شركة (ر.ج.باري) الأمريكية Barry Corporation الرائدة في تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية مفيدا لعملية التخطيط للموارد البشرية (Flamholz , 1992) ، حيث أنه يتيح للإدارة المعلومات عن التكاليف التاريخية للاحتذاب وللتعيين والتدريب التي تستخدم في التقديرات عند إعداد موازنة تكاليف الأفراد فمثلا إذا كانت الإدارة تفكر في التوسع في أعمالها وفتح مصنع جديد فإن عملية احتذاب عشرة أفراد للإدارة المباشرة و اثنين للإدارة الوسطى، و واحد للإدارة العليا فإنه يمكن للإدارة باستخدام البيانات التاريخية إعداد موازنة الحصول على هؤلاء الأفراد بسهولة.

حاجة الإدارة لمعلومات التكاليف لإغراض القياس

إن معلومات التكاليف تمد الإدارة بمعلومات كمية من شأنها إن تستخدم في قياس تكلفة دوران العمل Personal turnover في كثير من الحالات يلجأ المديرين إلى وضع ضغوطا على موظفيهم من أجل تنفيذ التكلفة من أجل زيادة صافي الدخل الجاري مقاس على أساس الممارسة التقليدية و من المعتقد انه ينتج عنه أيضا إتلاف تدريجي في مواقف الموظفين و تحفز دافعهم و المتغيرات السيكولوجية الأخرى التي تحدد مستوي الربحية في المستقبل ، و بالتالي فإن تكلفة دوران العمل في هذه الحالة من الممكن أن تمثل عبئا كبيرا لا تعرفه الإدارة عادة جيدا لذلك فإن قياس هذه التكاليف غالبا ما تستخدم تكلفة الإحلال كوسيلة للقياس بحيث يكون من المفيد اختبار الإجراءات العلاجية وقياس النتائج .

حاجة الإدارة لمعلومات التكاليف لأغراض تحديد المشاكل

إن معلومات التكاليف من شأنها تمكين الإدارة من التعرف على المشاكل وتحديدتها ، فالتجاهات نسبة الاستثمار في الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول تفيد الإدارة في التنبؤ بالأداء الربحي للمنظمة في المستقبل فهناك ارتباط قوي بين ربحية المنظمة و النفقات التي تنفقها في سبيل استقطاب و تدريب الموارد البشرية والاحتفاظ بهم .

حاجة الإدارة لمعلومات التكاليف لأغراض المقارنة

د. سليمان سفيان

تحتاج الإدارة لمعرفة اتجاهات التكاليف وقياس أداء كل عامل مقابل النفقات العامة لكل عامل مع أدائه العام ، و التأكد من إن الإنفاق الفعلي قريب قدر الإمكان من الإنفاق المخطط ، وهذا يتطلب معرفة التكاليف المقارنة في فترات زمنية مختلفة وكذلك معرفة التكاليف التاريخية بالمقارنة مع التكاليف التقديرية أو المعيارية .

و من هذا المنطلق فانه يمكن إنجاز الأهداف التي يمكن إن يحققها نظام التكاليف عن الموارد البشرية في النقاط التالية:

أولا : تحديد وقياس تكاليف نشاط الموارد البشرية

يعد تحديد التكاليف لأي نشاط كان من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف وذلك من خلال تجميع و تسجيل وتحليل بيانات التكاليف خلال فترة من الزمن. وفي نشاط الموارد البشرية يشمل تحديد التكلفة الأصلية التاريخية للمورد البشري على تكلفة الاحتذاب والاختيار و التعيين والإحلال والتأهيل للعمل والتدريب أثناء العمل...، فتحديد التكلفة للإغراض المحاسبية يجب إن لا يقتصر على حساب إجمالي نفقات الموظفين فقط كما هو معمول نه في المحاسبة التقليدية وإنما يجب إن يشمل على كافة النفقات التي أنفقت على المورد البشري مند لحظة تعينه إلى إن يصبح مؤهلا لأداء المهمة التي عين من اجلها ، و تصنيفها حسب مفهوم طاقة الخدمة المستقبلية future service potential إلى أصول أو مصروفات. ويعد الأسلوب العلمي لتحديد التكلفة على الإجراءات التالية :

■ فصل عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية عن باقي عناصر التكاليف الخاصة بالموجودات الأخرى و تجميعها على حده.

■ تصنيف عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية حسب طبيعتها على حسابات فرعية متنوعة. فعلى سبيل المثال شركة ر.ج.باري ، قامت بتجميع التكاليف عن الموارد البشرية في سبعة حسابات فرعية و الخاصة بكل مدير و تحت سبعة عناوين رئيسية هي : تكاليف الإنفاق على التعيين ، و تكاليف الاستقطاب ، و تكاليف التدريب الرسمي . و التكاليف غير الرسمية و تكاليف التأهيل للعمل ، و تكاليف الاستثمار في بناء الخبرة ، و تكاليف التطوير (Flamholz, 1974).

ويتضمن أسلوب التكلفة التاريخية على الفوائد الآتية: (أ) الموضوعية النسبية، (ب) سهولة المقارنة على مستوى الاستثمار في الموارد البشرية على أساس يتوافق مع المعالجة المحاسبية للأصول الأخرى، و (ج) إن يكون الأقل قابلة للنقاش، عند مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

د. سليمان سفيان

ومن شان هذه المعلومات التاريخية مساعدة الإدارة في عملية التخطيط للموارد البشرية حيث يمكن استخدامها في التقديرات عند إعداد موازنة تكاليف الأفراد ، كما تستخدم كأساس في إجراء المقارنة مع التكاليف المحددة مقدما وإيضاح أسباب الانحرافات في حالة وجودها وأيضا في تقييم فرص الاستثمار . وعلى الرغم من أن تحديد التكلفة التاريخية للموارد البشرية ذو أهمية بسبب الفوائد التي تم توضيحها سالفا ، إلا انه كأسلوب قياس واجه الكثير من الانتقادات وذلك بسبب عدم صلاحية افتراض وحدة الأساس النقدي وزيادة درجة الحكم الشخصي للكشف عن أو تخفيض قيمة المصروفات المخففة وغياب تفتيش تقويمي مستقل ، الأمر الذي زاد من شدة الانتقادات على اعتبار إن الموارد البشرية كأصول غير قابلة للبيع مثل الأصول الأخرى.

وإزاء هذه الانتقادات فقد تم اقتراح أسس قياس بديلة . ومن هذه الأسس : تكلفة الإحلال ، وقيمة الحالية للمكاسب المستقبلية والقيمة الحالية للمنشأة. عموما فان المفهوم الأكثر استخداما في الواقع العلمي لتكلفة الموارد البشرية والمحاسبة عنها هو أسلوب التكلفة الأصلية\التكلفة التاريخية (Flamholz, 1974) .

ثانيا: المساعدة في التخطيط للموارد البشرية وإعداد الموازنات

يشمل تخطيط الموارد البشرية في الأساس على رزمة من الوظائف مصممة لوضع الأشخاص المناسبين في الأماكن المناسبة وفي الأوقات المناسبة وعلى ذلك فان عملية التخطيط للموارد البشرية تشتمل في الأساس على تقويم واستخدام المستويات الحالية من الأشخاص و المهارات من خلال ربط العناصر الداخلية بطلبات السوق على منتجات المنظمة ، وتقديم البدائل لمقابلة الموارد البشرية بالطلبات المتوقعة (Zeffane 1994) and Mayo ;

ولما كانت الخطط تترجم في موازنات فان أهمية نظام التكاليف تبرز عند وضع برنامج إنتاجي و استخدامه في تقدير الاحتياجات من الموارد البشرية حسب التخصصات المختلفة وفي الأوقات المحددة ، و حسب النشاطات المعينة التي تتطلبها المنشأة ، والتي على ضوءها تستطيع المنظمة تحديد القيم المعيارية التي تستخدم في إعداد الموازنة .

ثالثا : تحقيق الرقابة على تكاليف الموارد البشرية

إزاء التوسع المستمر في حجم المشروعات والتقدم العلمي والتقني في الجوانب الإدارية و الفنية ، فقد يكون تحقيق الرقابة على تكاليف الموارد البشرية في العنصر الحالي من أهم أهداف النظام المحاسبي للتكاليف ، وذلك بالنظر إلى الازدياد المستمر في نفقات الموظفين وخاصة التدريبية منها، كما انه من اهمم الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية في الوقت الحالي هو التركيز على النوعية بدلا من الكمية وذلك من خلال خلق

د. سليمان سفيان

عمالة مؤهلة و متعلمة و موهوبة و هذا بدوره يتطلب زيادة في حجم النفقات و في أسعارها، لذلك فانه يتعين على إدارة المنشأة أن تعمل على استخدام مواردها البشرية استخدام امثل بحيث تحقق أعلى قدر من الكفاية. وحتى يتسنى تحقيق الرقابة و تحديد التكاليف المطلوبة وتخفيضها فلا بد من إعداد بيانات عن تركيبة الاستثمارات في الموارد البشرية التي يتم تحليلها لتحديد التكاليف المعيارية لكل من التعيين و التوظيف والتدريب و تطوير الأفراد و وضعهم في الأماكن المناسبة يهم حسب التخصصات و المهارات المطلوبة . بالإضافة إلى إمداد الإدارة بأداة للرقابة، الأمر الذي يجعل من هذه البيانات مفيدة في تقدير تكاليف الإحلال لاستقطاب الأفراد في مناصب مختلفة . فضلا عن استخدامها لتكاليف الإحلال في إعداد موازنة الاستثمار في تخطيط و تطوير القوي العاملة (Brummet et al.; 1968).

رابعاً : المساعدة في إعداد التقارير اللازمة للإدارة في مجال التخطيط و اتخاذ القرارات

تعتبر تقارير الأداء القاعدة الأساسية التي تبني عليها المنظمات سياساتها وقراراتها في مجال نشاط الموارد البشرية ، وعادة ما تمثل هذه التقارير في مقارنة الموازنات بالنتائج الفعلية وإيجاد الأسباب الخاصة بأي اختلاف مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

المحاسبة عن الموارد البشرية: الواقع و الأفاق

بالرغم من الاهتمام الكبير الذي حظيت به المحاسبة عن الموارد البشرية في فترة الستينيات و السبعينيات ، إلا إن هذا الاهتمام لم يكن بالحجم المماثل في الواقع العملي ، الأمر الذي أدى بالكثير إلى وضع شكوك حول نطاق التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية ميدانياً . فحسب (Scarpello and Theeke, 1989) مثلاً ، فإن المحاسبة عن الموارد البشرية هو مفهوم مفيد، ولكن هناك عدم اهتمام بتطوير مقاييس ذات صلاحية ومصداقية، وفي اعتقادهم فإن السبب في ذلك يرجع إلى نقص الدراسات النظرية والميدانية . و يتفق (Roslender and Dyson, 1992) على أن المحاسبة عن الموارد البشرية أخفقت في أن تتطور بشكل واسع ميدانياً ، ويضيف (Turner 1996) بقوله أن النظرة الايجابية العامة بخصوص المحاسبة عن الموارد البشرية قد ازدهرت بأقل من وتيرة السلحفاة في القرن المنصرم . ويرى (Cascio, 1996) ، أن تحليل المنفعة Utility Analysis لا تعد إجراء معايير في تقييم المداخلات عن الموارد البشرية .

وخلال هذه الآراء فهناك آراء أخرى تجمع على أن المحاسبة عن الموارد البشرية أصبحت حقيقة مجسدة في الواقع العملي، ففي أمريكا مثلاً، كانت تجربة بعض الشركات في إنشاء المحاسبة عن الموارد البشرية كشركة "ر.ج.باري" و شركة التلغراف و البرق الأمريكية قد أعطت نتائج مفيدة و قيمة خاصة في مجال الاستخدام

د. سليمان سفيان

الداخلي (أي للأغراض إدارية)، و هذه التجارب لتتنطبق فقط على الدول الأنجلوسكسونية بل أيضا على دول أخرى مثل السويد و أستراليا . ففي السويد مثلا، يتفق (Grojer and Johnson 1998) على أن المحاسبة على تكاليف الموارد البشرية أصبحت تمارس بشكل واسع ، و أن الطلب على توفير معلومات أفضل عن هذه الموارد أصبح مطلوبا أكثر فأكثر نتيجة إجبار الهيئات الرسمية للمنظمات التي يصل عدد موظفيها إلى 100 موظف و أكثر بتقديمها حساب خاص بتكاليف كل موظف (مثل: دوران العمل و تكاليف ترك العمل لأسباب مرضية ، والتدريب و ظروف العمل) و يذكر أن تكاليف الموارد البشرية و المحاسبة عن الموارد البشرية أدرجت كمادة (مساق) في الخطة الدراسية لطلاب الجامعات في استراليا ، و في دراسة أخرى أجريت على سبع حالات دراسية منفصلة عن بعضها البعض ، لاحظ الباحث أن اهتمام المستجيبين لتطبيق تكاليف الموارد البشرية و المحاسبة عن الموارد البشرية كان كبيرا ، ولكن في عملية دمجها في صيرورة الرقابة الإدارية لم تكن مكتملة بصورة حقيقه ، و يعتقد الباحث أن صعوبة تطبيق تكاليف الموارد البشرية لم تكن بسبب المفهوم في حد ذاته بل كانت بسبب عوامل تنظيميه و فنية. و أشار الباحث إلى أربعة مسارات قد تقود إلى التغلب على هذه المشاكل هي:

- وجود إمام بتكاليف الموارد البشرية و القيم و الناتج و كذلك كيفية احتسابها.
- وجود طلب من قبل الإدارة العليا على هذه المعلومات
- الانفتاح على التغيير.

يتفق (Bullen and Eyler , 2010) على أن التبيني المتزايد عبر العالم لمعايير الإفصاح الدولية (IFRS) لا مؤشر على أن بيئة الإفصاح المحاسبي قد تدفع باعتبار معايير قياس و إفصاح بديلة ، مما يؤدي بالتقارير المالية مستقبلا استخدام أساليب قياس غير تقليدية كقياس قيمة المواد البشرية باعتماد المحاسبة عن الموارد البشرية. ويرى (Flamholtz, Bullen & Hoa , 2002) أن كون الموارد البشرية هي بالأساس عنصر من عناصر الأصول غير الملموسة هذا يدفع بإعادة تجديد الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية من منظور المحاسبة المالية.

واقع المحاسبة عن الموارد البشرية في الجزائر

أن معيار العرض و الإفصاح المعمول به في النظام المحاسبي المالي الجزائري ، ينص على أن المعلومات في الميزانية يجب أن تتضمن كافة الأصول و الخصوم و رأس المال مع وصف لكل هذه البنود أو المجموعات و صفا صحيحا ، كما ينص على أن تصنف الأصول في الميزانية كالتالي:

الأصول غير المتداولة: و تشمل على الأصول غير الملموسة و الأصول الملموسة و الأصول المالية

د. سليمان سفيان

الأصول المتداولة: وتمثل في مخزونان البضائع/المواد و اللوازم ، الزبائن ، الزبائن الآخرين ، و الخزينة/الصيدوق

و فيما يلي عرض بأسماء حسابات أصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري:

الحساب رقم 203: مصاريف التطوير المرسمة ، الحساب رقم 204: البرامج المعلوماتية و مشاهها ، الحساب رقم 205: التوكيلات و الحقوق الماثلة ، براءات ، العلامات ، الرخص ، الحساب رقم 207: فرق ألاقنتاء (شهرة المحل) ، و الحساب رقم 208 قيم ثابتة أخرى غير ملموسة.

المصروفات/الأعباء Les Charges

تعرف على أنها النقص في المنافع الاقتصادية في شكل نقصان أصل أو تحمل التزام خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها. و تشمل كل عناصر الأعباء و التكاليف و المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها. و تتمثل في الحسابات الرئيسة التالية: حساب رقم 60 : مشتريات مستهلكة ، حساب رقم 62/61 : خدمات تجارية ، حساب رقم 63 : أعباء العاملين ، الحساب رقم 64 : الضرائب و الرسوم ، الحساب رقم 65 : أعباء تشغيلية أخرى ، الحساب رقم 66 : أعباء مالية ، الحساب رقم 67 : العناصر الاستثنائية (أعباء) ، الحساب رقم 68 : مخصصات الأمتلاك و المورونات و الخسائر ، و الحساب رقم 69 : ضرائب على الأرباح.

ومن خلال الاستعراض أعلاه لمعيار العرض و الإفصاح المعمول به في النظام المحاسبي المالي الجزائري، يتبين الآتي:

1- لا يعترف النظام المحاسبي الجزائري بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة و تقتصر الميزانية (Bilan) على إظهار الأصول بدون الموارد البشرية ، و لما أنه من المفترض في المحاسبة عن الموارد البشرية أن تقسم تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من أعباء و أصول فإن معايير النظام المحاسبي الجزائري SCF تكفي بتصنيف النفقات عن الموارد البشرية في حساب واحد و أجمالي يسمى ب **أعباء العاملين رقم 63** ". و يقصد به جميع ما يتعلق بأعباء العمال التابعين للمؤسسة من أجور و اشتراكات اجتماعية إضافة إلى أعباء رب العمل من أجور و اشتراكات اجتماعية، و يشمل حساب أجور العاملين، حساب اشتراكات الهيئات الاجتماعية ، حساب أعباء اجتماعية أخرى ، و حساب أعباء العاملين أخرى (SCF, 2008) .

د. سليمان سفيان

2- ولما أن إحدى الوظائف الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية هو تزويد الإدارة بمعلومات تفيدها عند اتخاذ قرارات خاصة بالإفراد مبني على أساس التكلفة -العائد، فإن معايير التضام المحاسبي المالي SCF الجزائري قد لا توفي بهذا الغرض بسبب عدم توفر مقومات وأسس نظام التكاليف كالمجموعة المستندية و المجموعة الدفترية التي من شأنها إنتاج البيانات و المعلومات لذات الغرض. فبالرغم من أن معايير التضام SCF تسمح بقياس بعض التكاليف عن الموارد البشرية كتكاليف الأجور وتكاليف التكوين وبعض التكاليف الأخرى المتنوعة ، إلا أن مثل هذه التكاليف ليست مبنية في حسابات شخصية تمكن من الوصول إلى التعرف الدقيق لتكلفة وقيمة كل مورد بشري على حده.

3- و إذا كان قياس تكلفة المورد البشري (وفق أسلوب التكلفة التاريخية/الأصلية) يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التكاليف قبل و بعد توظيف العامل ، و تصنيفها إلى تكاليف الاستقطاب ، التعيين ، الاختيار ، و التعليم ، فإن معايير النظام المحاسبي المالي الجزائري لا تلتزم بهذا التصنيف و تكفي باعتبار التكاليف بعد التوظيف فقط.

4- لا يميز النظام المحاسبي الجزائري بين النفقات على الاستثمار في الموارد البشرية و النفقات الجارية الأمر الذي ينطوي على مخاطر كثيرة تتأثر بها القوائم المالية ومن أهمها:

- تخفيض نتيجة السنة المالية الحالية في القوائم المالية (جدول النتيجة).
- تخفيض الأصول ورأس المال في الميزانية.

5- بناء على ما تقدم و حسب معايير النظام المحاسبي المالي الجزائري، يتضح أن عملية قياس التكاليف عن الموارد البشرية تستخدم فقط الأغراض حسابية بسيطة (في الأساس لقياس النتيجة الصافية للسنة المالية) أو تلبية متطلبات بعض الجهات الخارجية كالمراجع الخارجي و الدوائر الضريبية (الضريبة على الدخل الأجمالي على الأجور IRG-Salaire).

الاستنتاجات و التوصيات

لقد توصل هذا البحث إلى مجموعة هامة من الاستنتاجات لعل من أهمها:

أن معايير النظام المحاسبي المالي في الجزائر لا تسمح بالمحاسبية عن الموارد البشرية ، بحيث أن هذه المعايير تعمل وفق أسلوب المحاسبة التقليدية التي تعامل أية مبالغ تنفقها إدارة المؤسسة في سبيل بناء الأصول البشرية بمثابة نفقات جارية تتحملها السنة المالية التي اتفقت فيها، حتى ولو كانت هذه النفقات قد أنفقت بهدف الاستفادة منها في فترات مالية لاحقة.

ويوصي البحث إلى إمكانية وضع أسس ومقومات لنظام محاسبة تكاليف عن الموارد البشرية من شأنه تقديم البيانات اللازمة لتسهيل اتخاذ القرارات الخاصة بالتخطيط واستخدام الموارد البشرية ، وفي هذا المجال توصل الباحث إلى بعض المقترحات التي قد تساعد في ذلك ومن أهمها:

- دراسة طبيعة نشاط الموارد البشرية داخل المؤسسة وتحليل العلاقات المتبادلة بين مختلف نشاطات الأقسام أو المجالات الوظيفية وطبيعة وحدات النشاط في كل قسم أو وظيفة وذلك بقصد الاختيار السليم لنظريات و طرق التكاليف والتي على أساسها يتم تحديد التكلفة ، تحديد الوحدات التي تتخذ كأساس لقياس التكلفة وتحديد مركز وعناصر التكاليف .
- تصميم المجموعة المستندية و المجموعة الدفترية التي توضح فيها تفاصيل عناصر التكاليف .
- فبالرغم من أن عملية الإفصاح عن الموارد البشرية في الكشوف المالية /القوائم المالية ليست من متطلبات معايير التضام المحاسبي المالي الجزائري ، إلا أن بيانات و معلومات التكاليف عن الموارد البشرية قد تلعب دوراً حاسماً في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية. أو كما يتفق (Flamholtz, 1999) أنه سرعان ما أصبح رأس المال الفكري أحد العناصر الأساسية في الاقتصاد الحديث ، فقد بات من الضروري على المحاسبة الإدارية تكيف حاجات المحاسبة الحديثة.

المراجع:

- Bullen, M.L and Kel.ann Eyler., Human Resource Accounting and International Developments: Implications For Measurement of Human Capital.; 2010.
- Brummet, R., Flamholtz., E.G and Pyle, WC., 1968., Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants., The Accounting Review., Vol. 43; No 2; pp 217-224.
- Croyer, J., and Johanson, U., (1998). ; Current Development in Human Resource Costing and Accounting Reality Present, Researchers Absent?., Accounting Auditing and Accountability Journal ; Vol. 11; No 4; pp 495-504.
- Flamholtz, E. G. (1974).; Human Resource Accounting;, Van Nostrand Rainhold., 1974.
- Flamholtz, E. G. (1992) Relevance Regained: Management Accounting - Past, Present and the Future, Advances in Management Accounting, (1): pp. 21 - 34.
- Flamholtz, E. G. (1999)., Current Issues, Recent Advancements, and Future Directions n Human Resource Accounting., Journal of Human Resource Costing and Accounting, Volume 4, No 1, 1999.
- Flamholtz, E.G., Bullen, M.L. , and Hua, W., 2002, Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications., Management Decision, 40 (10).
- Guthrie, J.; (2001); The Management, Measurement and the Reporting of Intellectual Capital;/ Journal of Intellectual Capital; 2, 1, 27-41.
- Hermansson, R., (1964).; Accounting for Human Assets, Occasional Paper No 14, Michigan State University, US.
- Horgreen, C.T.S.M., Datar and George Foster., (2003)., Cost Accounting: A Managerial Emphasis., Prentice-Hall.
- Hunter Mabon.. (1995).; Human Resource Management in Sweden, Employee Relations. Vol 17 Iss: 7 pp 57-83.
- Jean Français ., G., Le Management par les Valeurs, 2ed, Paris, 2003.
- Le Système Comptable Financier SCF., 2008., Eurl Pages Bleues Internationales.
- Report of the Committee on Accounting for Human Resources, The Accounting Review, 1974.

د. سليمان سفيان

Roslender, R and Dyson, J.R., (1992).; Accounting for the Worth of Employees : A New Look at an Old Problem;, British Accounting Review., Vol. 4; No 4; pp 311-329.

Scarpello ., V and Theeke. H., (1989).; Human Resource Accounting: A Measured Critique.;; Journal of Accounting Literature Vol. 8.; pp 265-280.

Turner, G . ; (1996). ; Human Resource Accounting: Whim or Wisdom.; Journal of Human Resource Costing and Accounting, Vol. 1, No 1, pp 63-73.

Waney F ., Cascio.; (1996).; The Role of Utility Analysis in the Strategic Management of Organizations., Journal of Human Resource Costing and Accounting., Vol., 1, Iss: 2., pp 85-95.

Zeffane. R., and Geoffray Mayo.; Planning for Human Resources in the 1990s : Development of an Operational Model, International Journal of Man Power.; Vol.; 15, Iss: 6, 1994 . PP 36-56.