

محاسبة الموارد البشرية: بين إشكالية تقييم رأس المال البشري وحتىمة الاعتماد على لوحة قيادة رأس المال المعرفي

أولحيسان إسناد دلال

dalal.grh@gmail.com

فرواني بلقاسم

ferouani_bel@yahoo.fr

الملخص: إن تطور الاقتصاد المعرفي هو واحد من الاتجاهات الرئيسية للاقتصاد العالمي حيث يهتم الباحثون أكثر فأكثر للدور الحاسم الذي يلعبه الأفراد في خلق القيمة المضافة بمؤسساتهم وفي التنمية الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي بسبب مهاراتهم، معارفهم وكفاءاتهم. الهدف من هذا المقال هو تبيان أنه حان الوقت للقيام بمحاسبة الموارد البشرية التي تمثل جزءا هاما من أصول المؤسسات التي تقوم الأغلبية منها بمحاولة إعطاء قيمة لعمالها بالاعتماد على عدة خصائص مثل: الخبرة، التكوين وبالأخص القدرة على الحصول على مزايا في المستقبل. محاسبة الموارد البشرية -حتى وإن كانت ممارستها التطبيقية محدودة جدا بسبب الصعوبات التي تواجهها- ستبقي دائما في محور النقاشات نظرا لأهميتها التي لا تقدر بقيمة على عكس الواقع غير المادي في صورة أرقام من أجل جعل قراراتنا أكثر فعالية.

الكلمات المفتاحية: اقتصاد المعرفة، الأصل البشري، محاسبة الموارد البشرية، تقييم رأس المال البشري، لوحة قيادة رأس المال المعرفي.

Résumé : L'essor de l'économie du savoir est une des tendances de l'économie mondiale où les chercheurs s'intéressent de plus en plus au rôle crucial que jouent les individus dans la création de la valeur ajoutée au sein de leurs entreprises, et dans la croissance économique au niveau macro-économique en raison de leurs talents, leurs connaissances et leurs compétences. L'objectif de cet article est de montrer que le moment est venu pour comptabiliser les ressources humaines qui constituent une part importante des actifs des entreprises, qui la plupart d'elles tentent d'attribuer une valeur à son personnel en fonction de différents attributs tels que : l'expérience, la formation, et surtout la capacité de procurer des avantages futurs. La comptabilité des ressources humaines -même si son application pratique est fort limitée à cause des difficultés qu'elle rencontre- sera toujours au centre de débats vu son inestimable importance à refléter une réalité immatérielle en termes de chiffres afin de perfectionner nos décisions.

Mots-clés : Économie de savoir, actif humain, comptabilité des ressources humaines, évaluation du capital humain, tableau de bord du capital de connaissances.

المقدمة:

العالم يتغير... إنه يتغير، وسيواصل في هذا المسار، لهذا نظرنا الطويلة أصبحت لا تتعدى بضع سنوات، أكثر من هذا، تصبح الأمور ضبابية ومربية، الاحتمالات تتضاءل والأرقام تصبح بلا فائدة... فكيف لنا أن نواصل في طرقنا المعتادة وروتينا المميت والأمر أكثر مما مضى تعقيدا وسرعة وتفاعلا؟

إنه وصف لما يعرف في علم الاقتصاد باقتصاد المعرفة الذي وبفضل تكنولوجيات الاعلام والاتصال¹ أحدث ثورة في العالم وقلب أكثر الأسس متانة في الاقتصاد وإدارة الأعمال وغيرها من العلوم، والمنظمات لن تستطيع هي الأخرى أن تبقى على وجودها ما لم تجد بدكاء طرقا مرنة لتحقيق أهدافها وحل مشاكلها التي أصبحت تزداد، فما الحل؟ قد لا يكون الحل في الوسيلة بحد ذاتها بقدر ما يكون في الإيمان به والتمسك دائما فيه، فإذا كانت المراهنة على الأموال قد تجعل صاحبها يربح أو يخسر، فإن المراهنة على هذا الحل ستجعلك دائما في آخر المطاف راجعا.

¹ Technologies d'Informations et de Communication

تعرف² OCDE رأس المال البشري على أنه "المعارف، التأهيلات، الكفاءات ومختلف المزايا التابعة لفرد ما والتي تشجع الرفاهية الشخصية، الاجتماعية والاقتصادية"³، وتوجه الدراسات الحديثة إلى اعتباره من أهم أصول المنظمات باختلاف أشكالها، إلا أن هذه النتيجة لا تظهر في القوائم المالية انطلاقاً من صعوبة عملية تقييم هذه الموارد غير الملموسة كالمعارف والمهارات. فإذا قامت المؤسسة باقتناء عقار فإن قيمتها المحاسبية ستزيد بغض النظر عن مدى استغلالها له، في حين أنه إذا خصص مبلغ للقيام ببرنامج تدريبي فإنه سينقص من قيمتها المحاسبية باعتبار أنه سيقيد في خانة التكاليف.

إن محاسبة الموارد البشرية في ظهورها المتأخر ما زالت تعاني من عدة مشاكل رئيسية تدخل حتى في فكرة بنائها التي تظل تبارح مكانها في محاولة تكاد تكون بعيدة عما يجب أن تكون عليه الأمور، إذ تظهر العديد من المشاكل في عدة مستويات. أولاً، في مستوى تحديد المصطلح بحد ذاته الذي عرف جزراً ومداً بين المطالبين بإدماج "الموارد البشرية" في حقل إدارة الأعمال وبين المعارضين. ثم انتقل المشكل دائماً في علاقة تتراوح بين القبول والرفض على اعتبار الموارد البشرية أصولاً كباقي أصول المؤسسة المعروفة سابقاً (مادية ومالية) مع التفكير في جميع النتائج التي تترتب عن اعتباره أصلاً وأهمها إمكانية تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية التي كانت تطبق على غيره من الأصول. ثم نتقل في المستوى الأخير لنجد اختلافات كثيرة يعرضها الباحثون والمطبّقون فيما يخص طرق تقييم وقياس الموارد البشرية.

لذلك نحاول في عملنا الإجابة عن الاشكالية التالية " كيف يمكن للمؤسسات أن تقوم بتطبيق محاسبة الموارد البشرية كاستجابة لمتطلبات البيئة المعاصرة المعروفة باقتصاد المعرفة في ظل الصعوبات التي بنت عليها أسسها؟"

ينقسم عملنا إلى جزئين، ففي القسم الأول، سنتطرق إلى الظروف الراهنة ومميزات البيئة المعاصرة واقتصاد المعرفة التي ستساعدنا على فهم ميلاد محاسبة الموارد البشرية والأسباب الحقيقية التي دعت إلى ظهورها، وأهمها اقتصاد المعرفة الذي غير كثيراً من المفاهيم وقلب ترتيب الأولويات في أجندة المؤسسات، على رأسها الأهمية الكبيرة التي أصبحت توليها للمورد البشري كواحد من أهم الموارد على الإطلاق، سنحاول تعريف هذا المصطلح في ظل وجود بعض المصطلحات القريبة التي كان لا بد من إلقاء الضوء عليها كـرأس المال البشري والأصل البشري. أما في القسم الثاني، فسنعرض مختلف الصعوبات التي واجهت ظهور محاسبة الموارد البشرية والتي ميزت نشأتها الحديثة نسبياً، ثم نذكر أهم مقاربات تقييم المورد البشري التي تظل مع اختلافها تواجه أهم معيق المتمثل في صعوبة التقييم أصلاً، وكيف قامت مؤسسات أخرى بالاعتماد على لوحة قيادة رأس المال المعرفي بغض النظر عن هذه الصعوبات.

1- اقتصاد المعرفة وتغيير في الأولويات

"التغيير هو القاعدة، والثبات هو الاستثناء" إنها سمة العصر الحالي الذي لا يعترف بالقواعد ما دامت أنها لا تقدم الحلول الدائمة، ثقافة جديدة تتبناها المنظمات لا لتدخلها في دائرة الروتين والجمود فالعقم، بل لتجعلها يقظة أماما كل ما يحدث من تغيرات ووجب التكيف معها. ومن أهم ارهاصات تغيرات شملت العديد من جوانب الإدارة (الهياكل التنظيمية، أساليب القيادة، وسائل الإنتاج...) على رأسها المورد البشري الذي أصبح يتسم بأهمية بالغة التعقيد جعلته بامتياز محور التطورات التي استطاع المجتمع الانساني أن يحققها في مختلف ميادين التطور. "فالآفاق التكنولوجية المتطورة وثورة المعلومات ونظم الاتصالات ومتطلبات العولمة والتجارة الحرة والجودة الشاملة وغيرها، تعتبر محطات لم تكن لتحقق آفاق تطورها وسبل نجاحها لولا الانسان"⁴.

1-1- أهم مظاهر اقتصاد المعرفة

"إن القوى العالمية الضاغطة على الاقتصاديات الوطنية بدأت آثارها تبرز للعيان، نذكر من بينها: الأهمية المتزايدة لرأس المال البشري بالنسبة لرأس المال المادي، التأثير المتنامي للتعليم والمعارف التقنية... والإلغاء التدريجي للحدود الاقتصادية القطرية". هكذا يقدم Daniel Temam الطبعة الفرنسية لكتاب L'économie mondialisée للكاتب الأمريكي Robert Reich. حيث يظهر

² Organisation de Coopération et de Développement Économique

³ OCDE, « Les essentiels de l'OCDE : le capital humain » [en ligne], p. 30. Disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/lesessentiels/38081744.pdf>

⁴ خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الخرشنة، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 13.

جليا كيف يقود رأس المال البشري المنعطف الحالي الذي يعبره الاقتصاد العالمي من اقتصاد تقليدي يعتمد أساسا على الموارد والمنتجات المادية بأساليب إنتاج مكثفة إلى اقتصاد معرفي رقمي يعتمد على الموارد والمنتجات غير المادية بأساليب إنتاج متخصصة ومتوافقة مع رغبات وأذواق الزبائن. نوجز أهم التغييرات التنظيمية التي تعرفها المنظمات في النقاط التالية⁵:

1-1-1- التطور التكنولوجي

"العلم يكتشف، الصناعة تطبق والانسان يتبع"، إنه شعار المعرض العالمي بشيكاغو Chicago الذي أقيم سنة 1933، والذي مهد للدور الذي سوف تلعبه العلوم والتكنولوجيات في حياة البشرية قاطبة للسنوات القادمة والتي ساهمت في تغيير حتى مفهوم العمل وليس أساليبه فقط، فالأتمتة أو استعمال الآلات الأوتوماتيكية والروبوهات قد رفعت من مستوى متطلبات شغل الوظيفة التي تبني على مدى التحكم في هذه التكنولوجيات ومدى قابلية الانسان على التعلم المستمر فيها. كما أن الاعتماد عليها أصبح يتم بطريقة مطلقة، فالمفهوم لا يقتصر على الوظيفة الإنتاجية والورشات الصناعية والآلات، لأن المنظمات الخدمية هي الأكثر اعتمادا على التطور التكنولوجي في جميع أوجه النشاطات الممارسة، مع جميع المتعاملين، في كل المستويات وفي كل الأوقات. من مميزات التكنولوجيا⁶: التقليص من كمية العمل الرتيب، إثراء المهام، تطوير العمل عن بعد، ضرورة اكتساب مؤهلات جديدة، خفض التكاليف ومعيقات المكان والزمان وغيرها من التأثيرات. ففي سنة 2007، قام الاتحاد الوطني للطلبة بدعوة الكترونية عبر الفيسبوك لمجموعة تتكون من 5000 عضو من أجل مقاطعة بنك HSBC الذي أراد فرض معدل فائدة يقدر ب 9,9% على الكشوفات المصرفية للطلبة في بريطانيا. إلا أن البنك اضطر للتراجع عن قراره بعد هذا التصرف⁷.

1-1-2- انتشار المعارف

بعدما عانى لفتترات طويلة من ندرة المعلومات، يعرف العالم انفجارا معرفيا، فالإحصاءات العالمية تضاعفت في المنشريات المختلفة والبحوث والكتب والمقالات مما يعكس وعي المجتمعات والمنظمات الحالية بدور المعلومة والمعرفة في بناء مسار تطورها. الواقع لا ينكر أن المعرفة قديمة قدم الانسان، إلا أن استعمالها ف كمورد استراتيجي وسلعة حديثة لخلق القيمة المضافة يبقى حديث النشأة، إذ يعد المؤتمر الأمريكي الأول للذكاء الاصطناعي المنعقد في سنة 1980 الرائد في ادماج المعرفة في هياكل المنظمات الحديثة. وقد كان للعبارة الشهيرة التي استعملها إدوارد فراينبوم Edward Freignebaum وقعا كبيرا ومؤثرا على العقلية والأفكار المتحجرة التي طالها الجمود لفترة طويلة، "المعرفة قوة"⁸ كانت حجرة بناء علم جديد هو "هندسة المعرفة". كما أن أب الإدارة الحديثة بيتر دراكر Peter Drucker ساهم في تطوير هذا الحقل المعرفي مع وضعه لمصطلح صناع المعرفة الذي يعبر عن الموظفين الذين يعتمدون كثيرا على التغذية العكسية التي تأتيهم من الزبائن والمزلاء لتوجيه أداءهم بالشكل الصحيح. بالنسبة لستراسمان Strassman المعلومة والمعرفة ليستا فقط موارد تنظيمية، بل هما من أهم الموجودات المستعملة في تحقيق الأهداف وحل المشاكل مما وجب ضرورة التركيز فيهما أكثر من الموجودات المادية. واهتم باحثون آخرون مثل سانج Senge وبريلمان Brilman على مفهوم المؤسسات التعليمية Entreprise apprenante التي يعرفها هذا الأخير بأنها "تلك التي تسهر على تحسين معارف وكفاءات أعضائها، وتشكل أيضا كنظام تعلم جماعي يتعلم باستمرار ويتحول لبلوغ أهدافه"⁹.

1-1-3- تقلص دورة حياة المنتجات

⁵ ثابتي الحبيب، بن عبو الجيلالي، تطوير الكفاءات وتنمية الموارد البشرية - دعائم النجاح الأساسية لمؤسسات الألفية الثالثة، الطبعة الأولى، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 57.

⁶ EL FIDHA, Chokri et TARIFA, Amel Mallek, « TIC et culture : cas du secteur bancaire en Tunisie », *Management & Avenir* [en ligne], Janvier 2009, n° 21, p.9-25. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2009-1-page-9.htm>

⁷ L. COMBALERT, E. DELBECQUE, *Constituer une équipe efficace pour s'adapter à un environnement complexe*, ESF éditeur, Italie, Août 2011, p. 33.

⁸ نعيم ابراهيم الظاهر، إدارة المعرفة، عالم الكتب الحديث، جدارا للكتاب العالمي، عمان، 2009، ص 75.

⁹ ثابتي الحبيب، بن عبو الجيلالي، تطوير الكفاءات وتنمية الموارد البشرية - دعائم النجاح الأساسية للألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 239.

كل شيء سريع، العلوم تتطور، الأذواق، الأساليب والمنتجات التي تلبي حاجات ورغبات الزبائن. لهذا تعمل المنظمات حاليا على تطوير ثقافة اليقظة لديها بالمرزج بين الوسائل الفكرية والتكنولوجية المتوفرة، واعتبار أن الظروف المحيطة بها هي في أغلب الأحيان فرص استراتيجية تحتاج إلى الذكاء لقبادتها.

إن القطاعات الاقتصادية المختلفة تتباين في مستوحركيبتها، إلا أن نقطة التشابه الوحيدة التي قد تجتمع عليها هي تقلص دورة حياة المنتجات. ففي القرن الماضي وفي بيئة تتميز بالثبات النسبي وانغلاقها على المتغيرات الخارجية، كانت التكنولوجيا والسلع تعمر حتى لعشرين سنة دون الحاجة لتغييرها، في حين أن بعض القطاعات حاليا تعرف حركية نشطة لا تتعدى الستة أشهر تفرض عليها ضرورة الاستثمار في مخابر البحث والتطوير والابتكار لإيجاد البديل الذي يبقى المنظمة على خارطة السوق العالمية.

فلضمان البقاء في مثل هذه البيئة يجب على المنظمات أن تمتلك معرفة دقيقة وحقيقية عنها، وذلك يتم كما سقت الإشارة إليه بتنصيب خلية يقظة. ونتيجة للعملة وتعدد المعطيات (خارج الإطار الوطني الذي قد تمتلك فيه بعض القدرة على التحكم)، وكذا لتسارع نمط الأعمال (تقلص دورة حياة المنتجات، الابتكار الدائم، سرعة نشر المعلومات...) تظهر الحاجة لجمع المعلومات الأساسية بطريقة نظامية وممنهجة التي تمكن من قيادة المنظمة بفعالية. إذ تعمل هذه الخلية انطلاقا من قاعدة البيانات المتوفرة على التنبؤ المسبق بالتغيرات التي سوف تحمل تأثيرات على نشاطها (أذواق المستهلكين، التكنولوجيا المعتمدة، استراتيجيات المنافسين، القوانين...)، كما أنها مطالبة بالتخلي بدرجة كبيرة من المرونة حتى تتكيف بسرعة وفق مقتضيات التغير الخارجي.

1-1-4- تطور طبيعة اليد العاملة ونوعية الحياة في العمل

يرى Arie de Geus أن "التعلم هو الميزة التنافسية مستقبلا"، وهو العنصر الذي كان له الأثر الكبير في تغيير التركيبة البشرية بشكل جذري، إذ يكفي الاطلاع على سوق العمل الحالية ودراسة مجموعة من خصائصها مثل: مهارات الموارد البشرية، قيمهم، متطلباتهم الثقافية، اهتماماتهم، طموحاتهم، دوافعهم... وغيرها من التحولات التي انعكست على البناء الاستراتيجي والتنظيمي لمنظمات القرن الواحد والعشرين من خلال ضرورة أخذها لها بعين الحسبان وإيلائها لها بالغ الأهمية.

إذ أن العالم يعرف هجرة ليد العاملة سواء المؤهلة أو حتى غير المؤهلة للدول المتقدمة اقتصاديا طلبا للعمل ولضمان حياة أفضل، هناك أيضا تشريعات العمل والقوانين التي تنص على ضرورة توفير ظروف العمل المناسبة والأمنه للعمل مع ضرورة التكفل باحتياجاتهم، كما كان لولوج المرأة عالم الشغل أثر كبير في تغيير طبيعة اليد العاملة، فمن جهة أصبحت المرأة ندا للرجل في مختلف الوظائف، ومن جهة ثانية، فإنها لم تكتف بكونها مربية، بل إنها أصبحت تشغل مناصب قيادية هامة وحساسة.

بعض الباحثين¹⁰ يرجعون أغلب التغيرات الملاحظة في اليد العاملة للتغيرات الديموغرافية على رأسها المشاركة الواسعة للمرأة في سوق العمل وكذا تزايد حالات العمل المؤقتة وغير المستقرة. كما يعتبرون أن أهم خاصيتين تعرفهما اليد العاملة في بداية القرن الحالي هما: دخول جيل ما بعد الحرب العالمية الثانية (baby-boomers) في مرحلة الشيخوخة، والمساهمة الواسعة للعمال المنتمين لجيل Y في سوق العمل. كردة فعل منطقية، طورت المنظمات من طريقة إدارتها لهذا المورد البشري حيث أصبح الاهتمام بتنحسين نوعية الحياة في مكان العمل مطلبا للباحثين الذين وعوا أهمية هذا العنصر في تحفيز الموظفين وزيادة درجة الولاء والانتماء لديهم للمنظمة. إضافة إلى ضرورة خلق التوازن بين الحياة العملية والحياة المهنية لما لها من دور كبير في تحقيق استقرار هذه الموارد التي تنتمي لمنظمات أخرى تدعى العائلة عبر برامج عديدة وخدمات كثيرة مثل: المخيمات الصيفية، دور الحضانة الخاصة بالمؤسسة، ساعات العمل المرنة، العمل بوقت جزئي، العطل الخاصة بالأطفال المتدربين وغيرها.

2-1- المورد البشري، على رأس أولويات المنظمات

¹⁰ S. ROBBINS, D. DeCENZO, M. COULTER, C-C RÜLING, Management- L'essentiel des concepts et pratiques, 7^e édition, Pearson Education France, Paris, 2011, p. 67.

"الفرق بين الصحراء والواحة لا يكمن في الماء، بل في الرجل"، هكذا يشير العرب في أمثالهم إلى أن أي مورد يعلو سطح الأرض أو يسكن باطنها لن يكون ندا يقارن بالإنسان. بودان Bodin يقول "لا ثروة غير الانسان"، أما ستالين Staline فهو صاحب شعار "رأس المال هو الانسان"... يجتمع الفكر الانساني بأنها موجة الموارد البشرية.

1-2-1- المورد البشري، رأس المال البشري أم الأصل البشري؟

قبل الخوض في موضوع محاسبة الموارد البشرية، يجدر بنا أولاً أن نوضح بعض الالتباس الذي قد يطال مجموعة من المصطلحات المتقاربة. إذ يرى كثير من الباحثين مثل Léontine Rousseau أن المورد البشري Ressourc humaine ورأس المال البشري Capital humain مصطلحان يمثلان نفس المفهوم، إلا أن الأول يستعمل في التحليل الاقتصادي الجزئي وفي المنظمة، أما الثاني فيستعمل في التحليل الاقتصادي الكلي. ولو أنه بغض النظر عن المصطلحين، فإن هناك بحثاً أثبتت أن رأس المال البشري لا يحقق فقط التنمية الاقتصادية للمنظمات والدول، بل يحقق عدة مزايا للأفراد بحد ذاتهم وخاصة على المستوى الفردي فهو يحقق رفاهية شخصية وتضامن اجتماعي مما يبين أثره الغير اقتصادي المهم على حياة الانسان.

حسب الدراسات، يستطيع أن يغطي مصطلح رأس المال البشري محورين: الانسان بحد ذاته أو القدرات (المكتسبة أو الفطرية) أو كلاهما معا. وقد أشار الاقتصاديون الكلاسيك لهذا الرأي، فآدم سميث Adam Smith اعتبر أن موهبة انسان ما أشبه بالآلة التي لها تكلفة معينة كما أنها مصدر للربح. ستوارت ميل J. Stuart Mill أيضاً اعتبر مؤهلات الفرد (وليس الفرد بحد ذاته) تكاليف يمكن رسمتها. عكس ذلك، باحثون مثل والراس Walras وفيشر Fisher يعتبرون الانسان بحد ذاته رأس مال يتحدد سعره وفقاً لقوى السوق. ثم ظهر جيل جديد من الاقتصاديين مثل شلز Scheltz وبيكر Becker الذين عرفوا رأس المال البشري بأنه مجموع القابليات، المعارف، الكفاءات وليس الأشخاص بحد ذاتهم الذين يعتبرون مالكين أو حاملين لها فقط.

انتقل مصطلح رأس المال البشري من المجال الاقتصادي إلى علوم التسيير في نهاية تسعينات القرن الماضي، على يد باحثين في التسيير الاستراتيجي والموارد البشرية مثل لباك وسنيل Lepak & Snell، غالونيك واندرسون Galunic & Anderson وهيت Hitt. إذ يكتب فوينت وسكون Fuente & Ciccone (2002) أن "رأس المال البشري هو مجموع المعارف والكفاءات التي يتحكم فيها فرد ما، تتراكم هذه المعارف والكفاءات طول فترة دراسته، ومختلف التكوينات التي تابعها والتجارب التي عايشها، وهي تضم ثلاث مجموعات: الكفاءات العامة (القيام بعمليات حسابية، قدرات على التعلم...)، كفاءات متعلقة بالتكنولوجيات ومراحل الإنتاج (الاعلام الآلي، البرمجة، صيانة وتصليح قطع ميكانيكية...)، وأخيراً، كفاءات تقنية وعلمية (التحكم في كميات كبيرة من المعارف، في تقنيات تحليلية خاصة...)"¹¹، ويضيف أوتيه (2005) Autier أنه "نحزون نستطيع خلقه، تطويره، تراكمه واستعماله"¹²، ونختتم بتعريف غايت ولنجوفان Gates (2010) & Langevin اللذان يربطان فيه رأس المال البشري بالمعارف، الكفاءات، الخبرات إضافة إلى تحفيزات ومواقف الأفراد، وهي إحدى مكونات رأس المال الفكري Capital intellectuel إضافة لرأس المال الهيكلي Actif structurel ورأس المال العلائقي Actif relationnel¹³.

وهنا رفضت مجموعة من التيارات الفكرية أساساً استعمال رأس المال البشري للحديث عن الموارد البشرية، كوف (1997) Coff يرى أن المؤسسة لا تستطيع امتلاك العامل كامتلاكها للآلات والمخزونات وغيرها (مثلما تم انتقاده في النظريات الاقتصادية السابقة)، رأس المال

¹¹ A, GUILLARD et J, ROUSSEL Josse, « Le capital humain en gestion des ressources humaines : éclairages sur le succès d'un concept », *Management & Avenir* [en ligne] Janvier 2010, n° 31, p. 162. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-1-page-160.htm>

¹² Ibid, p. 166.

¹³ Méreaux, Jean-Paul et FEIGE, Jimmy et MBENGUE, Ababacar, « La comptabilisation du capital humain : nouvel outil de gestion de la RSE ? », 2013 [en ligne]. p. 5. Disponible sur : <http://www.e-rh.org/dz-agrh-reference-rh/2013-mereaux-feige-mbengue.pdf>

البشري يطالب بتعويضات تفوق جانبها المادي (الاعتراف، ظروف جيدة للعمل...) كما أنه قد يعارض بعض قرارات الإدارة كدخولها في شراكة أو إعادة هيكلتها بل حتى يمكنه ترك المؤسسة مما يجعل منها رأس مال متميز عن غيره.

هناك تيار ثاني يقوده مجموعة من الاقتصاديين، رجال القانون وباحثين في حقوق الملكية مثل بلير وكوشان (Blair&Kochan, 2000)، حيث في مقارنة وضعها بين رأس المال البشري الذي يوفره العمال، ورأس المال الذي يوفره المستثمرين باعتبارها نوعين من مدخلات النشاط الاقتصادي، نجد أنه فيما يستفيد المستثمرون من معدلات أرباح عالية مرتبطة بمعدلات أرباح المؤسسة، من حق في التصويت في إطار الرقابة على التسيير ومن مكانة مميزة في مجلس إدارة المؤسسة، لا يستفيد العمال إلا من راتب منتظم مع غيابهم المستمر عن المناصب القيادية على الرغم من تطور النماذج الإدارية الحديثة الداعمة لإشراكهم فيها. وبالتالي فإن اللامعالية تكمن في أنه على الرغم من امتلاك العمال لرأس المال البشري إلا أن المؤسسة تستغلهم بطريقة غير أخلاقية مقارنة مع المستثمرين.

استكمالاً لبحثنا، سنتخطى محاولة تعريف المورد البشري أو رأس المال البشري وانتقل لنقطة أخرى اهتم بها كثير الباحثون وتمثل في التأكد من مدى صحة فرضية قبول المورد البشري كعنصر من أصول المؤسسة ومدى فعالية نماذج تقييمه. فالمؤسسات لا يمكنها بأي شكل من الأشكال أن تشتري أو تمتلك لا انساناً ولا مهاراته وقدراته. إذن كيف للمؤسسة التي لا تستطيع امتلاك عمالها اعتبارهم أصولاً بشرية

Actifhumain؟

الأصل في أبسط مفاهيمه يمثل "ملكاً تابعاً للمؤسسة"¹⁴، هو كل عنصر من الممتلكات ذو قيمة اقتصادية موجبة على الوحدة التي يضمن لها سيولة نتيجة استغلالها له بأي شكل من الأشكال. ثم وضع تصور اقتصادي جديد للميزانية بحيث أصبح وسيلة إنتاج دائم تضمن عوائد مستقبلية لا تمتلك بالضرورة قيمة سوقية أو قيمة حقيقية ولا تكون في طبيعتها موضوع ملكية، مما ساهم في محاولة الإجابة على سؤالنا سابقاً، فالمشكلة كانت تكمن في المفهوم الضيق الذي اختزل الأصل في مجموعة أصول مادية Actifcorporel تحظى بوجود مادي على المدى القصير والطويل، في حين أن الأصول غير المادية¹⁵ Actifincorporel لا تمتلك هذا الوجود المادي مع أنها طويلة الأجل كحقوق الملكية، براءات الاختراع، العلامات التجارية وغيرها.

لذا جاء تصور هذه العلاقة التبادلية الاقتصادية التي تجمع الفرد بالمؤسسة، في أن هذه الأخيرة تطلب منه ممارسة مهاراته وكفاءاته في إطار وظيفة معينة مقابل حصوله على تعويضات معينة، وفي حالة موافقته تمتلك المؤسسة حقا على خدماته وفقاً لما هو منصوص عليه في عقد العمل. ويؤكد سكينر Skinner هذه الفكرة بقوله أن هدف المحاسبة هو توضيح الأحداث الاقتصادية دون الاهتمام بالجانب القانوني، وبالتالي فإن أي وضعية لها أثر إيجابي على المدخولات المستقبلية للخزينة هو مؤشر على وجود ملك معين Bien، حتى وإن كانت المؤسسة لا تملك حق ملكيته، وهي إشارة ضمنية للاعتراف بالأصول البشرية.

إلا أن المعلومة المحاسبية بغض النظر عن الأصول التي تمثلها يجب دائماً أن تحترم شرطين أساسيين ألا وهما المصداقية والملاءمة، وأن يكون هناك حدث ما وراء وجودها، وفي حالتنا هنا فإنه يتم تسجيل كل العمليات، المعارف والمهارات التي يتحصل عليها المورد البشري من المحيط الخارجي بدون أن نهتم بتلك التي يتم توليدها داخل المؤسسة مما يجعل تقييمها في الميزانية ناقصاً.

1-2-2-1 ما المميز في الأصول البشرية؟

لقد جاء في العنصر السابق تقديم لمصطلح الأصول البشرية الذي أصبح يعول عليه كثيراً في زيادة تنافسية المؤسسة، وعلى الرغم من عدم توافق الأسس النظرية التي بنت هذا التيار الفكري إلا أنه حقيقة يجب التعامل معها بكل جوانبها، لذلك ارتأينا أن نسلط الضوء في هذا العنصر على مجموع الخصائص التي ينفرد بها المورد البشري باعتباره أصلاً من أصول المؤسسة.

¹⁴ROUSSEAU Léontine, La comptabilisation des ressources humaines : des notions et une recherche empirique, Publication annuelle de relations industrielles de l'Université de Montréal, Canada, 1983, p. 20.

¹⁵ هناك عدة تسميات تستعمل: أصل بشري Actifhumain، أصل غير مادي Actifincorporel، أصل معنوي Actifimmatériel.

تتمثل الخاصية الأولى بالحيوية¹⁶، والمقصود بها أنه الرأس المال البشري هو الأصل الحيوي الوحيد لأنه القادر على التطوير بعدة طرق والتي غالبا ما تكون على المدى الطويل أو على الأقل فهي تتعدى المدى القصير. فمثلا، إن استفادة عامل من تربص تكويني معين يهدف أساسا لإكسابه كفاءات معينة متعلقة بتكنولوجيا جديدة ظهرت على الساحة مثلا، إلا أن هذا لا يمنعه من توسيع قاعدة كفاءاته التي يعمل على تطويرها وإثرائها دائما، فقد ينمي مهارات ليست مرتبطة بطريقة مباشرة وتقنية بوظيفته كأن يحسن من مهاراته اللغوية، أو مهاراته في الاتصال أو في التسويق أو التسيير... والقائمة طويلة. أي أن القابلية على امتلاك وتعلم كفاءات جديدة لا يعيقها أي عنصر في ظل المؤسسة التعليمية التي تحفز على التعلم الجماعي وامتلاك ونشر المعارف¹⁷.

لذا نجد في المؤسسات أن تكلفة امتلاك الأصول الخاصة بالموارد البشرية هي منخفضة (تكاليف التوظيف)، تكلفة تطويرها محددة (الميزانية المخصصة للتكوين) أما مجال امتلاك وتطوير الكفاءات فهو واسع لأن عملية التعلم أصبحت تمارس عبر ميكانيزم تراكم الخبرات والتجارب. فالإطار الذي يقدم فيه خدمة معينة يتأثر بمرور الوقت، والذاكرة التي يخزن فيها جميع الوضعيات التي عاشها تسمح له بنفادي أخطاءه أو إيجاد طرق مبتكرة وأكثر فعالية وربحا للتكاليف والوقت والمادة والجهد لتحقيق الأهداف.

كما أن حيويته تكمن في قدرته على التطور تناسبا مع تطور التقنيات مما يجعله متعدد الاختصاصات Polyvalent لا يتوقع فقط في مجال معين أو مهارة واحدة، بل إذا وظف مجهودا بسيطا قد يتمكن من القيام بمهام مختلفة وتكييفها بالشكل المناسب مع الظروف المناسب. إضافة إلى هذا، نجد أن مرونته ميزة مطلوبة كثيرا، فجسديا، قدرته على التحرك والتواجد في الأماكن التي يطلب فيها تواجده رائعة إضافة إلى مرونته الفكرية التي تسمح له بالتعامل مع الأمور وفق المتعضيات التي تحكمها والظروف التي تحيط بها ولو كانت مكتسباته العلمية شاملة ومععمة. أما الخاصية الثانية فتتجسد في انفراده بقدرته على البناء وزيادة قيمته عبر الوقت في حين أن كل الأصول تنقص قيمتها زمنيًا، فكل أصول المؤسسة المادية وغير المادية تحتاج إلى استثمارات ضخمة، ورغم هذا فهي ستفقد كثيرا من قيمتها كلما استعملناها مرة بعد مرة. أما الأصول البشرية فهي الوحيدة التي -في جوهرها- لا تهتك، بل ترتفع قيمتها بانتظام مع مسار تراكم الخبرات وكذا مع الجهود المبذولة في عمليات التعلم الهادفة لامتلاك كفاءات جديدة.

2- محاسبة الموارد البشرية، أصل مختلف بقواعد خاصة

2-1-2- مخاض عسير ومولود لم تتحدد معالمه بعد

2-1-1- المحاسبة في مواجهة أزمة فكرية

لا أحد يتجاهل الأهمية التي تتمتع بها المحاسبة في المنظمات والأدوار الهامة التي تقوم بها: كتحقيق النتائج والملكية ومراقبة نشاط المؤسسة ودعم تسييرها، إلا أن الأزمات العالمية هزت وعمق التقييس المحاسبي العالمي انطلاقا من إطاره المفهومي الذي أبان على مجموعة من الأسس النظرية الهشة¹⁸. فالمعلومة المحاسبية مثلا، تعمل على خدمة هدف أساسي يتمثل في تلبية حاجات مستثمري البورصة من المعلومات، والتي على أساسها يتمكون من اتخاذ قرارات خاصة تتعلق بشراء، بيع أو الاحتفاظ بالأسهم. ولقد أسست نظرية الوكالة Théorie del'agence لهذا النوع من الأهداف على الرغم من أنها تعاني من عدة نقائص، والمعروف أنها لا تعترف بكينونة المؤسسة كوحدة اجتماعية، بل إنها في تصورها المبسط تفضل العلاقة التعاقدية الموجودة بين المدراء والمساهمين-المستثمرين مما يجعل من الطرف الأول وكيلا للطرف الثاني ويوجه بالتالي تصرفاته وقراراته الإدارية لخدمة مصالحهم فقط.

على الرغم من هذه الانتقادات، إلا أن نظرية الوكالة مثلا ووفقا للرأسمالية تبقى على دعمها في خدمة مصالح المساهمين-المستثمرين في شركات المساهمة الناشطة في الأسواق المالية، وعلى الرغم من وجود نظرية الوكالة العامة Théorie del'agence généralisée إلا أنها لا

¹⁶BLANCHARD Serge, Quand les ressources humaines construisent la croissance, Editions d'Organisation, Paris, 2005, p. 32.

¹⁷ انظر الجزء الأول المتعلق ب"أهم مظاهر البيئة المعاصرة"، العنصر الثاني الخاص ب"انتشار المعارف".

¹⁸Bernard, COLASSE, « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », Comptabilité - Contrôle - Audit [en ligne] Janvier 2011, (Tome 17), p. 160. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2011-1-page-156.htm>.

تمنح الإطار العام الذي يسمح بتحريك طاقات كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة، خاصة في فترة الأزمات التي تحتاج فيها إلى دعمهم المطلق من أجل تجاوزها. لأن المعلومة المحاسبية تصبح هنا ملكا عاما يساهم في بناء تضامن تنظيمي واجتماعي يساعد المؤسسات على ضمان بقائها. ويتحدث رجال القانون في النظرية المؤسساتية *Lathéorieinstitutionnelle* عن مصطلح المصلحة الاجتماعية *L'intérêtsocial* الذي يطغى على مصلحة أي طرف آخر والذي لا نجده في قاموس التقييس المحاسبي العالمي مما يخلق نوعا من الفوضى التنظيمية والاجتماعية.

إنه الإطار الذي يعالج بطريقة سيئة ما يطلق عليه الاقتصاديون أو المسيرون عنصر العمل، العنصر البشري، رأس المال البشري أو الموارد البشرية¹⁹، وبصيغة مبسطة الانسان بصفته عاملا في المؤسسة. لأننا إذا اطلعنا على المقاييس المحاسبية التابعة له سنجد أن الانسان هو قبل كل شيء مصدر تكلفة لأن المؤسسة تدفع أجره، ومصدر للديون لأنها تدفع أقساط تقاعده، مما لا يسمح لنا باعتبار هذا الأصل استثمارا، على الرغم من أن موضوع "محاسبة الموارد البشرية" كان قد تمت إثارته، ومنه نستنتج أن المكانة التي توليها المحاسبة للشق الاجتماعي، وبالأخص لمكانة الانسان في العمل هي غير مشجعة للعمال بالمرّة مما يستدعي إعادة هيكلتها من جديد بما يتلاءم مع المستجدات الراهنة التي تركز عليه كأهم عنصر قادر على خلق القيمة المضافة، القادر على الابداع والابتكار، القادر على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة والقادر على التعلم والتطور مما يزيد من قيمته مع مرور الوقت.

2-1-2- نشأة محاسبة الموارد البشرية

كثير من التيارات الفكرية شغلت متخصصين في علوم أخرى ذات علاقة، وهو حال محاسبة الموارد البشرية التي سبق إليها الاقتصاديون في تحليلاتهم ودراساتهم. كانت النشأة انطلاقا من الصعوبة التي وقف عليها المستثمرون في محاولة قياس وتحليل المعطيات الاجتماعية، التي تقوم على أساس تحويل معطيات نوعية إلى معطيات كمية. فجاءت أعمال الباحثين الساعية لإيجاد حل لهذه الصعوبة على ادماج المورد البشري ضمن أصول المؤسسة، أي اعتباره أصلا له قيمته النقدية التي تعكس مجموع قدراته، معارفه ومهاراته، مما يستوجب الاستثمار فيه (مثل باقي الأصول) وتحمل مصاريف الصيانة لتحقيق مزايا للمؤسسات التي توظفه.

وهكذا يرجع السبب في نشأة محاسبة الموارد البشرية إلى صعوبة الحصول على المعلومات المالية المتعلقة بها وعلى محدودية القوائم المحاسبية التي تساعد كثيرا في عملية اتخاذ القرارات، وبصورة أدق صعوبة القيام بالتقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية التي تستعمل المؤسسات مهاراتها ومعارفها وكفاءاتها من أجل تحقيق قيمة مضافة. تشير المراجع إلى أنه منذ 1691، اهتم الاقتصاديون بمصطلح رأس المال البشري، بتعريفه وكيفية تقييمه. في حين أن رجال المحاسبة لم يهتموا بهذا المجال إلا منذ 1964²⁰. وقد كان إدموند ماركيز EdmondMarquès قد تناول هذا الموضوع في كتابه *Synthèse sur la comptabilité des ressources humaines aux États-Unis* (1974) في واحد من المراجع الأساسية، وقد عرفه سيلفين Sylvain في كتابه *Ledictionnaire de la comptabilité* على أنه "المحاسبة التي تنص على تحديد وقياس الاستثمار الذي تقوم به المؤسسة تجاه عمالها لزيادة التزامهم، تكوينهم، حثهم على تقديم خدماتهم وكذا تقديم تقارير حول هذا الاستثمار". كما نذكر أيضا أن رودريغانيون RodriqueGagnon -رئيس جمعية مهنيي الموارد البشرية في الكيبك Québec- أعلن في المؤتمر السنوي للجمعية الذي انعقد في مونتريال Montréal في مارس 1982، أنه "يجب تسيير الموارد البشرية باعتبارها أصولا"²¹ مما يستدعي:

- ضرورة اعتبارها كعناصر تابعة لأصول المؤسسة،
- امتلاك الوسائل وطرق التسيير الملائمة لهذا النوع من الموارد، و
- القدرة على تقييم تكلفة ومساهمة هذا الأصل بصورة نقدية.

¹⁹Idem, p. 162.

²⁰ROUSSEAU Léontine, Idem, p. 5.

²¹Ibid, p. 11.

تقوم محاسبة الموارد البشرية على اعتبار هذه الموارد أصولاً مثل باقي موارد المؤسسة المادية والمالية، ولا تكتمل النتائج والقوائم المحاسبية النهائية إلا بإدراجها وتقييد جميع النفقات المتعلقة به في خاتمة الأصول (نفقات التوظيف، الإدماج، التكوين...)، كما أن المعلومات الرقمية التي تمنحها لنا نخدم أغراضاً داخلية وخارجية قد تؤثر على مستقبل المؤسسة، فهي تساهم في التسيير الداخلي مثل المحاسبة التحليلية، كما تساهم في تحسين قرارات المدراء الموجهة لأغراض خارجية مثل إعلام المستثمرين بالتغيرات التي تطرأ على رأس المال البشري للمؤسسة في فترة معينة. ويتفق كابرون (1995) Capron وMathews (مارتوري Martory) على أن "المحاسبة الاجتماعية" *La comptabilité sociale* ليست تسجيلاً محاسبياً أو حساباً لنتائج الموارد البشرية بقدر ما هي إلقاء الضوء على القيم غير المادية، حيث عرف ماثيو Mathews المحاسبة الاجتماعية والبيئية على أنها "النشر الطوعي للمعلومات الكمية والنوعية على حد سواء، والتي تعدها المنظمة بهدف إعلام أو التأثير على الجماهير المعنية بذلك، كما أن المنشورات الكمية قد تأخذ شكلاً مالياً أو غير مالي" ²². مما يسمح لها بتحقيق الأهداف التالية:

- توفير معلومات رقمية تخص الأفراد باعتبارهم أعضاء في المنظمة،
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الموارد البشرية (توظيف، تعويض، تكوين...)، تقيّمها ومعرفة مدى نجاحها، و
- تحفيز المقررين والتأثير على تصوراتهم وأفكارهم يجعلهم ينظرون إلى موظفيهم على أنهم موارد قابلة للتقييم يمكن أن تزيد قيمتها وفعاليتها وفقاً للطريقة التي نسرها بها.

2-2-2- تخطي صعوبة تقييم رأس المال البشري بإعداد لوحة قيادة رأس المال المعرفي

2-2-2-1- تقييم رأس المال البشري

ذكر إرمين Ermine أن المعارف أصبحت ميزة تنافسية حاسمة بالنسبة للمنظمات، وعلى الرغم من ذلك ما زالت المحاسبة العامة غير قادرة على الترجمة المالية لجميع المعارف التي يمتلكها موظفيها حتى تلك المعدلة بالمقاييس المحاسبية العالمية الجديدة IAS/IFRS²³ التي خلقت كثيراً من النقاشات بسبب عدم قدرتها على إعطاء رأس المال البشري قيمته الحقيقية من خلال اهتمامها بالقيمة المساهمة (للمستثمرين) التي لم تفسر نجاح الشركات على الرغم من أولوية رأس المال البشري على الأموال²⁴. كما أنها في كل نشاط استغلالي تأخذ بالحسبان جزء من رأس المال البشري ممثلاً بالأجور التي يتقاضاها العمال والتي تظهر فقط في قائمة النتائج بتكلفتها التاريخية التي تمثل التكلفة الأصلية للحصول على الأصل تحت فرضية ثبات قيمته النقدية لجعل عملية قياسه سهلة²⁵. وهناك من يضيف بعض النفقات المتعلقة بالتكوين والتوظيف حيث يتم تسجيلها وتقييمها كمصاريف بمعنى أنها لن تتأثر بها على المدى الطويل! فيسجل المحاسب مثلاً قيمة مصاريف تربص تكويني دون أن يهتم بالإيرادات المتوقعة مستقبلاً.

من أجل تعويض هذه النقائص التي تعاني منها المحاسبة العامة، تفرض على الشركات التي يزيد عدد عمالها عن 300 عامل تقديم تقرير اجتماعي لكل من العمال، مفتشية العمل والمساهمين، يضم معطيات رقمية تمكن من تقييم وضعية المؤسسة في المجال الاجتماعي، بتسجيل

²²C, DECOCK GOOD et L, GEORGES, « Gestion des ressources humaines et performance économique : une étude du bilan social », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2003/2 (Tome 9), p. 157. Disponible sur :

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2003-2-page-151.htm>.

²³ International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards

²⁴J.J. PLUCHART, « L'évaluation comptable et financière des ressources humaines de l'entreprise » [en ligne] Communication aux journées AGRH 2005 16 & 17 septembre 2005, Paris Dauphine « (Re)concilier l'économie et le social ? ». p. 1. Disponible sur <http://www.reims-ms.fr/agrh/docs/actes-agrh/pdf-des-actes/2005pluchart0125.pdf>

²⁵ انتقد الاقتصاديون هذه الطريقة في تقييم رأس المال البشري لأنهم اعتبروا أن القوائم المالية ستضلل دلالات حسابات النتائج وتؤثر بالتالي على القرارات التي سوف تتخذ، فطريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية تتجاهل التغيرات المستمرة التي تطرأ على الحياة الاقتصادية كزيادة معدل التضخم أو غيرها لأنها في الأساس تمثل التكلفة الأصلية للموارد البشرية وهو سبب تسميتها بالتاريخية.

الانجازات المحققة والتغييرات الحاصلة في السنة الجارية والسنتين السابقتين²⁶. ويضم هذا الأقسام: تشغيل، أجر، تكاليف ثانوية، ظروف الصحة والسلامة، ظروف أخرى للعمل، تكوين، علاقات مهنية وظروف حياتهم وحياة عائلاتهم.

عموما، فإن الأعمال التي اهتمت بحل مشاكل التقييم المالي والاقتصادي لرأس المال البشري تعود لروادها ليكرت R.Likert وبريمي L.Brummet، حيث في سبعينات القرن الماضي تم اقتراح ثلاثة طرق، وهي:

- طريقة التكلفة التاريخية: حيث يتم إعطاء قيمة تمثل تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري وتحسب كالتالي:

التكلفة التاريخية = تكلفة الحصول (تكلفة الاستقطاب + تكلفة الاختيار + تكلفة التوظيف والتسكين) + تكلفة التأهيل والتدريب
أما المشكل الذي يطرح فيتمثل في اهتلاكها، ماركيز Marquès مثلا، يقترح أن يتم حساب اهتلاك هذا النوع من الاستثمارات مقارنة بفترة حياة الانسان، حالته الصحية، بسن التقاعد...

طريقة تكلفة الاستبدال: التكلفة التي ستتحملها المؤسسة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلا من مواردها الحالية، وتأخذ صورتين:
تكلفة الاستبدال الوظيفي: هي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المؤسسة في سبيل احلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في الهيكل التنظيمي بحيث يصبح هذا البديل قادرا على القيام بالمهام نفسها وتقديم الخدمات نفسها التي تلزم للوظيفة. ونعبر عنها كالتالي:

تكلفة الاستبدال الوظيفي: تكلفة الحصول + تكلفة التأهيل والتدريب + تكلفة ترك العمل أو الانفصال

تكلفة الاستبدال الشخصي: هي تقدير تكلفة الحصول فقط التي ستتحملها المؤسسة لإحلال شخص محل شخص آخر يقدم جميع الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي.

- التقييم الاقتصادي: ليف B.Lev وشوارتز A.Schwartz اقترحا تقييم الرأس مال البشري انطلاقا من المصاريف بالتكوين والتوظيف مضافة إليها القيمة الحالية للأجور التي يتلقاها العامل طيلة فترة نشاطه في المؤسسة.

أما فلامهولتز Flamholtz (1971-1988)، فقد بنى دراساته²⁷ حول محاسبة الموارد البشرية على محورين:

- القيمة الشرطية المنتظرة من الفرد داخل المنظمة $E(CV)$ la valeur conditionnelle: وهي القيمة المحتملة القسوى المنتظر أن يقدمها الفرد للمنظمة تحت فرضية عدم تركه لها. فهي بالتالي قيمة تعكس مجموع خدماته.

- القيمة القابلة للإنجاز المنتظرة من الفرد داخل المنظمة $E(RV)$ la valeur réalisable: وهي القيمة المنتظرة من قبل الفرد داخل المنظمة مع وجود احتمال غير معدوم لترك الفرد لعمله.

يكمن الاختلاف بين القيمتين في تكلفة دوران العمل Turnover، في حين أن هذه الاحتمالات الرياضية يمكن التعبير عنها في شكل وحدات نقدية بالرجوع إلى قيمة الخدمة المقدمة من قبل الفرد التي يمكن حسابها سواء بحساب تكلفة الخدمة، أو قيمتها السوقية، أو حصة الربح التي ترتبط بالفرد نتيجة قيامه بعمله. ولعل صعوبة التقييم وفق هذه الطريقة هي السبب في قلة استعمالها.

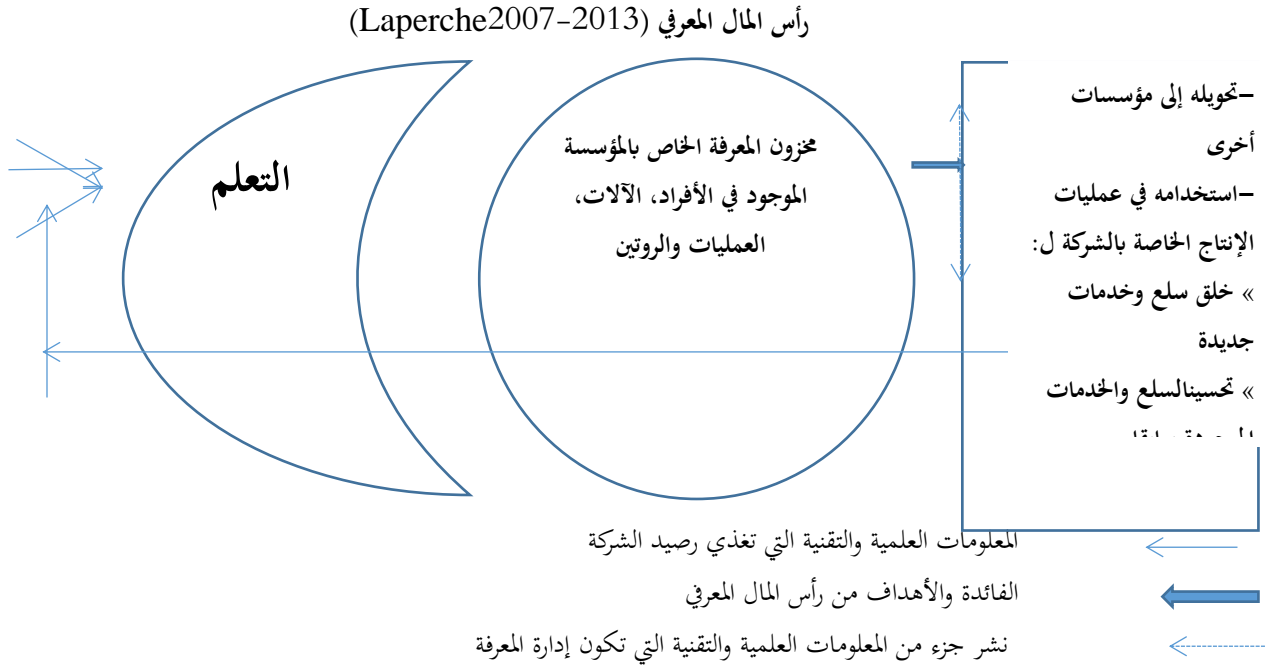
2-2-2- لوحة القيادة لرأس المال المعرفي

إن لوحة القيادة Tableaubord هي صورة حقيقية لمراحل الميزانية، وتقدم مؤشرات واضحة لقياس النشاطات (كل ما هو كمي يمكن تقييمه أو قياسه)، أي أنها اهتمت فقط برأس المال المادي أو المالي مما أفقدها الفعالية الاستراتيجية وخلق الحاجة إلى تعديلها من خلال خلق توازن بين جميع رؤوس الأموال والتركيز على رأس المال المعرفي Capital deconnaissances.

²⁶ S, CACOT et C, REBOUSSOUX, Le Capital Humain, p. 3. Disponible sur <http://www.oconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/capitalhumain.pdf>

²⁷C, DÉCOCK GOOD et L, GEORGES, Idem, p. 156.

والشكل التالي يوضح كيفية تكوين رأس المال المعرفي في المنظمة²⁸:



نشير أولاً أنه في نهاية القرن الواحد والعشرين وتحت الضغوط التي حملتها البيئة، انتقلت المؤسسات إلى لوحات القيادة الاستراتيجية **Tableau de bord stratégique** التي أعادت تقسيمها إلى أربعة محاور كالتالي: المساهمين (مالكي رأس المال)، الزبائن (الذي يدفعون أو لا القيمة الحقيقية)، المراحل الداخلية (المعرفة العملية الخاصة بالعمل) والتعلم التنظيمي (الكفاءة التنظيمية). ولكن مع هذا التقسيم ظل النقص واضحاً حول مدى مساهمة رأس المال البشري، فالمؤسسات أنظمة ديناميكية ومرنة لا يمكن مقارنتها بالآلة. فمثلما تفتقد لوحة قيادة السيارة لمعلومات هامة مثل (مكان الأفراد، حيويتهم، علاقتهم...) افتقدت لوحات التسيير للعديد من المعلومات الهامة مثل: المعنى وهو الهدف المرجو تحقيقه أو مشروع المؤسسة، الآجال، حرية تغيير المؤشرات، وضعية الناس المعنيين كونهم لن يكونوا حياديين في مرحلة انتقال المؤسسة نحو تحقيق أهدافها بل هم فاعلين أساسيين ومنتجين، وضعية فريق المشروع والتوترات والنزاعات المحتملة. في لوحة القيادة الاستراتيجية المعدلة، نظل نواجه نفس المشكل ألا وهو أن خلق واستعمال المعارف عملية لا يمكن قياسها بدقة، لذا كان من المنطقي استعمال مؤشرات مختلفة تتعلق بالحكم على الظروف المشجعة لخلق هذه المعارف مما نجم عنها تغيير جميع لوحات القيادة في كل المستويات، ومن بين هذه التغييرات نجد:

- إعداد مؤشرات تقيس درجة التزام الموظفين في المستويات الهيكلية،

²⁸ Z, LIU et B, LAPERCHE, «The knowledge capital of SMEs: The French paradox», *Journal of Innovation Economics & Management* [en ligne] 2015 (n°17), p. 30. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-journal-of-innovation-economics-2015-2-page-27.htm>

- تعيين مسؤول عن حوكمة المؤسسة لتطبيق إدارة المعرفة، وإعلام رئيس مجلس الإدارة بحالة رأس المال الفكري،
- تحفيز جميع الموظفين في جميع المستويات بضرورة مشاركة المعارف القطرية بين فرق المشاريع،
- إعداد مخطط تقدم لتطبيق استراتيجية إدارة المعارف،
- قياس تقدم القيمة الحقيقية المنتجة، المقدمة والمنتظرة مع الفوارق،
- تحديد الكفاءات الضرورية لتطوير المؤسسة، داخلية (التكوين، التناوب) وخارجية (تكوين خارجي، توظيف)،
- إعداد متابعة للنتائج مع تطبيق تركيبة (الجزء-العقاب) الذي ينتج عنه،
- إعادة التوازن في لوحة القيادة الاستراتيجية مع إدماج رأس المال الفكري في ثلاثة اتجاهات استراتيجية: تحسين رأس المال البشري / إعادة هندسة Réingénierie رأس المال التنظيمي / إعادة بناء رأس مال الثقة مع جميع الشركاء،
- إعادة تحديد الأولويات الثقافية، و
- تحويل الأخطاء الشخصية والتنظيمية مع محاولة تصحيحها بطريقة مشتركة.

بالرغم من المشاكل التي ما زالت تعاني منها محاسبة الموارد البشرية بسبب عدم وجود الوسائل الملائمة لقياس وتقييم رأس المال البشري وتسجيله في الميزانية كأصل بشري، إلا أننا نعلم أن المسيرين بحاجة لنقل المعلومات من المحاسبة المالية والتسييرية وصعود المعلومة إليهم ملء لوحات القيادة التي تمثل لهم الداعم الرئيسي في عملية اتخاذ القرار. إذن فما اعتماد لوحة قيادة رأس المال المعرفي إلا دليل على أهمية محاسبة الموارد البشرية لأنها الوحيدة القادرة على إعطائنا القدرة على قياس ما لا يمكن قياسه.

الخاتمة: لنعد تلخيص أهم ما توصلنا إليه:

إن الانتقال لهذا النوع المحاسبي لا يقتصر على مجرد التدريب على مبادئ وقواعد وعمليات محاسبية جديدة، بل يتطلب تغييرا جذريا لبعض أسس المحاسبة التي لن تختزل فيها المؤسسة إلى محفظة من الأصول والخصوم، بل تفرض علينا فهمها بصورة متكاملة على شكل وحدة اقتصادية واجتماعية تتحول عبر مشروع جماعي للتطوير على المدى المتوسط وكذا الطويل. إلى ذلك الحين ما زالت فكرة إمكانية إعطاء العمال قيمة حقيقية كأصول (مثل براءات الاختراع والعلامات وغيرها) بعيدة عن الواقع.

لكن، هناك باحثون اقتنعوا بضرورة التكيف المحاسبي والتعبير الرقمي للواقع غير المادي في المنظمات، خاصة أن عصب الحياة اليوم هو المعلومة، فلا قرارات إدارية بدونها، ولا يقظة استراتيجية، ولا تكنولوجيا حديثة ولا لوحات قيادة. هذه الأخيرة تعتمد على نظام اتصال مطابق للهيكल التنظيمي حيث تصعد فيه المعلومات من المستوى الأدنى وتجمع مؤشرات المتابعة المختلفة عبر لوحات قيادة متتالية حتى تصل للإدارة العامة، وهنا يقوم المدير ومساعديه وعلى ضوء المعلومات المتحصل عليها بتحديد العوامل الرئيسية للقيادة واتباعها بطريقة فعالة. لذا كان لا بد من إدراج الشق الاجتماعي الذي يؤثر بطريقة كبيرة على وتيرة النشاط، والذي يعد اهماله خطأ إداريا كبيرا تم تداركه من خلال لوحات قيادة رأس المال المعرفي.

إذن، لقد أثبتت الدراسات ضرورة تكيف طريقة إدارة الموارد البشرية بالشكل الذي يجعلها أكثر فاعلية انطلاقا من مجموع الخصائص التي تميزها عن باقي الموارد، كما أن محاسبة الموارد البشرية لها من الأهمية بما كان أن تبين لنا فعلا كيف يجب أن يتم تسيير هذا الرأسمال الحساس. لكن من جهة ثانية، إذا حاولنا اسقاط هذه المعلومات على واقع المؤسسات الجزائرية تفتح أمامنا مجموعة من التساؤلات والنقاشات المستقبلية:

- هل فعلا آن الأوان للحديث عن تطبيق هذا المجال العلمي في الجزائر علما أن نسبة كبيرة من النسيج الاقتصادي فيها تمثله المؤسسات العمومية - التي على الرغم مساعي الدولة في دعم القطاع الخاص عبر مجموعة من الوسائل الموجهة لدعم خلق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعلى الرغم من عمليات الخصخصة التي طالت الكثير من المركبات العمومية، وعلى الرغم من محاولات تطويرها وتحديث أساليب إدارتها- ما زالت تعاني من مجموعة من السلوكيات السلبية المتركمة والموروثة منذ أن كانت الجزائر تنهج النهج الاشتراكي؟

- إن المعايير المحاسبية الحديثة التي انبثقت من نظام اقتصادي رأسمالي تتناسب مع شركات المساهمة، أو بالأحرى فإنها تنشطفي الاقتصادات التي تلعب فيها الأسواق المالية دورا كبيرا في تجميع مدخرات الجمهور وتوجيهها نحو الاستثمار في رؤوس أموال

هذه المؤسسات، حتى مع تعرض النظام الرأسمالي لهزات كثيرة وانتقادات بعد الأزمات المالية والاقتصادية المتتابة التي عصفت بأقوى الدول، وحتى مع توجيه نسبة كبيرة من هذه الأموال في الأسواق المالية للمضاربة. كيف يمكن للاقتصاد الجزائري أن يطبق مبادئ محاسبية حديثة لا تتلاءم مع معطياته وخصائصه ومقوماته، والمعروف أن البورصة لم تستطع منذ إنشائها في سنة 1995 تحريك عجلة الاستثمار في الاقتصاد الجزائري أو خلق حيوية ما؟

- هل يمكننا فعلا أن نتبنى "محاسبة الموارد البشرية" في المؤسسات الجزائرية -على اختلاف أنواعها- وأغلبها ما زالت تطبق فكر "إدارة الأفراد" بمفهومه الضيق والمادي؟ بمهامه الحسائية الروتينية القصيرة المدى؟ بموقعه الثانوي الهامشي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؟ وبتأثيره المحلي الداخلي ونظيره المحدودة؟

قائمة المراجع:

- ثابتي الحبيب، بن عبو الجيلالي، تطوير الكفاءات وتنمية الموارد البشرية- دعائم النجاح الأساسية لمؤسسات الألفية الثالثة، الطبعة الأولى، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2009.
- خضير كاظم حمود، ياسين كاسب الخرشة، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- نعيم ابراهيم الظاهر، إدارة المعرفة، عالم الكتب الحديث، جدارا للكتاب العالمي، الأردن، 2009.
- o BLANCHARD Serge, Quand les ressources humaines construisent la croissance, Editions d'Organisation, Paris, 2005.
- o CACOT Solène, REBOUISSEUX Christelle, Le capital humain, disponible sur : <http://www.oeconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/capitalhumain.pdf>. Consulté le 05-11-2015.
- o CHOKRI El-Fidha, TARIFA Amel Mallek, «TIC et culture : cas du secteur bancaire en Tunisie», *Management & Avenir* [en ligne] Janvier 2009, n° 21, p.9-25. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2009-1-page-9.htm>. Consulté le 04-11-2015.
- o COLASSE Bernard, « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité - Contrôle - Audit*[en ligne] Janvier 2011, (Tome 17), p. 156-164. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2011-1-page-156.htm>. Consulté le 04-11-2015.
- o COMBALERT Laurent, DELBECQUE Eric, Constituer une équipe efficace pour s'adapter à un environnement complexe, ESF éditeur, Italie, Août 2011.
- o DECOCK GOOD Christel, GEORGES Laurent, « Gestion des ressources humaines et performance économique : une étude du bilan social», *Comptabilité - Contrôle - Audit*[en ligne] Février 2003 (Tome 9), p. 151-170. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2003-2-page-151.htm>. Consulté le 05-11-2015.
- DELAUNAY Elsa, MONI Blandine, REMIA Cédric, RIBER Julien, TALBOT Gaëlle, THIBAUT Christophe, « La valorisation des entreprises pas une appréciation des ressources humaines », 2003-2004. Disponible sur www.e-rh.org/documents/valorisationcapital.doc. Consulté le 05-11-2015.
- GUILLARD, Alexandre et ROUSSEL, Josse, « Le capital humain en gestion des ressources humaines : éclairages sur le succès d'un concept », *Management & Avenir* [en ligne] Janvier 2010, n° 31, p. 160-181. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-1-page-160.htm>. Consulté le 08-11-2015.
- LIY, Zetinget LAPERCHE, Blandine, « The knowledge capital of SME: The French paradox», *Journal of Innovation Economics & Management* [en ligne] Février 2015 (n°17), p. 27-48. Disponible sur : <http://www.cairn.info/revue-journal-of-innovation-economics-2015-2-page-27.htm>. Consulté le 05-11-2015.
- Méreaux, Jean-Paul et FEIGE, Jimmy et MBENGUE, Ababacar, « La comptabilisation du capital humain : nouvel outil de gestion de la RSE ? », 2013 [en ligne]. Disponible sur :

<http://www.e-rh.org/dz-agrh-reference-rh/2013-mereaux-feige-mbengue.pdf>. Consulté le 10-11-2015.

- OCDE, « Les essentiels de l'OCDE : le capital humain » [en ligne], p. 22-41. Disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/lesessentiels/38081744.pdf>. Consulté le 05-11-2015.
- ROUSSEAU Léontine, La comptabilisation des ressources humaines : des notions et une recherche empirique, Publication annuelle de relations industrielles de l'Université de Montréal, Canada, 1983.
- PLUCHART Jean-Jacques, « « L'évaluation comptable et financière des ressources humaines de l'entreprise » [en ligne] Communication aux journées AGRH 2005 16 & 17 septembre 2005, Paris Dauphine « (Re)concilier l'économie et le social ? ». p. 1. Disponible sur <http://www.reims-ms.fr/agrh/docs/actes-agrh/pdf-des-actes/2005pluchart0125.pdf>. Consulté le 06-11-2015.
- ROBBINS Stephen, DeCENZO David, COULTER Mary, RÜLING Charles-Clemens, Management- L'essentiel des concepts et pratiques, 7^e édition, Pearson Education France, Paris, 2011.