

## محاسبة الموارد البشرية: بين ضرورة الاعتراف بالموارد البشري في القوائم المالية وإشكالية القياس المحاسبي

### Human Resource Accounting: between the necessity of recognizing the human resource in the financial statements and the problem of its accounting measurement

راضية عطوي  
جامعة سطيف1 - الجزائر  
[radhia.atoui@univ-setif.dz](mailto:radhia.atoui@univ-setif.dz)

فريد لطرش  
جامعة سطيف1 - الجزائر  
[farid.latreche@univ-setif.dz](mailto:farid.latreche@univ-setif.dz)

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2019/12/10

تاريخ الإرسال: 2019/08/18

#### الملخص:

تولدت عن الأبحاث التي قام بها T. Schultz و G. Becker عن رأس المال البشري في سنوات السبعينات من القرن العشرين، عدة مداخل لما سمي بمحاسبة الموارد البشرية. وقد كان الهدف من تلك الأعمال الاعتراف المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات بأحد الأصول التي لا تظهر في (المحذوفة من) الميزانية والمتمثل في الاستثمار في رأس المال البشري. بعد التطرق لأهمية الموارد البشرية كأداة إستراتيجية في خلق القيمة، ستستعرض هذه الورقة المساهمات الأصلية في مجال محاسبة الموارد البشرية كما سيتم من خلالها فحص الممارسات المحاسبية الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم رأس المال البشري في القوائم المالية.

- الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية؛ رأس المال البشري؛ الاعتراف المحاسبي؛ القياس المحاسبي؛ الملائمة والموثوقية.
- تصنيف JEL: M41; O15; J24

#### Abstract:

Research program on human capital initiated by T. Schultz and G. Becker generated in the seventies many approaches of what was called: "Human Resource Accounting". The aim of those works was the recognition in the financial statements of companies of an "asset" traditionally omitted from their balance-sheet: the investment in human capital. After showing the importance of the human resources as a strategic tool in value creation, the paper will review the original contributions in the field of human resource accounting and examine the main accounting practices that can be used in the assessment of human capital in financial statements.

- **Keywords:** Human resource Accounting; Human Capital; Recognition; Accounting measurement; Relevance and Reliability.
- **Jel Classification Codes :**M41 ;O15; J24

المؤلف المرسل: راضية عطوي، الإيميل: [atoui\\_r@hotmail.com](mailto:atoui_r@hotmail.com)

**1- تمهيد:**

يشتمل مصطلح محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الإشكاليات تشترك في اهتمامها بقياس المورد البشري باعتباره أصلا كبقية أصول المؤسسة أو على أساس تكلفته ومنفعته بالنسبة للمنظمة.

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد عدة مداخل أخرى- غير محاسبة الموارد البشرية- تهتم بقياس المورد البشري مثل: المحاسبة الاجتماعية، الميزانية الاجتماعية (التقرير الاجتماعي)، المؤشرات الاجتماعية الاقتصادية، المسؤولية الاجتماعية للمنظمة... إلخ. كل هذه المداخل تتعدى النموذج المحاسبي التقليدي ولا تشكل بذلك محور اهتمام هذه الورقة البحثية التي نخصصها لبعض مناهج محاسبة الموارد البشرية المبنية على التمثيل المحاسبي المعمول به.

**1.1- إشكالية البحث:**

ظهرت في نهاية الستينيات وبداية السبعينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية عدة اتجاهات نظرية وتطبيقات تجريبية لما يسمى بـ "محاسبة الموارد البشرية". وذلك بعد الأبحاث التي قام بها (1961) T. Schultz و (1964) G. Becker عن رأس المال البشري من جهة وتلك التي قام بها (1967) Rensis Likert في مجال علم النفس الاجتماعي من جهة أخرى. حيث كان الهدف من كل تلك الأعمال الاعتراف بالمورد البشري بإعطائه صفة الأصل المحاسبي واعتباره بمثابة استثمار في رأس المال البشري. مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**كيف يؤدي الاعتراف برأس المال البشري في إطار محاسبة الموارد البشرية إلى ملائمة أكبر للقوائم المالية؟ وهل توفر بدائل القياس المقترحة الموثوقية الكافية بالنظر إلى متطلبات واضعي المعايير المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية؟**

**2.1- أهمية البحث:**

يستمد موضوع محاسبة الموارد البشرية أهميته من أهمية العنصر البشري والاتجاه الحديث للنظرية الاقتصادية التي ركزت بشكل لافت على مدار الخمسين سنة الماضية على مفهوم رأس المال البشري والفكري، بالإضافة إلى الأهمية المتزايدة للعناصر المعنوية في مختلف المجالات. ومما لا شك فيه أن الاقتصاد المعرفي يشكل نصيبا كبيرا في سيرورة خلق القيمة سواء على مستوى المنظمة أو على مستوى الاقتصاد ككل. وتتمثل أهمية البحث في إظهار أهمية المورد البشري كأداة إستراتيجية في خلق القيمة ومحاولة إبراز أثر الاعتراف بهذا المورد ضمن الأصول على ملائمة وموثوقية القوائم المالية. إضافة إلى عرض مختلف المداخل الممكن استخدامها للقياس المحاسبي لرأس المال البشري.

**3.1- فرضيات البحث:**

- الفرضيات التي نقوم باختبار صحتها من خلال هذا البحث هي تلك الفرضيات التي قامت على أساسها محاسبة الموارد البشرية من خلال أهم المراجع التي تمت دراستها. ويمكن تلخيصها في ثلاث نقاط رئيسية:
- محاسبة الموارد البشرية ليست نظاما محاسبيا قائما بحد ذاته بل تعد امتدادا للنموذج المحاسبي التقليدي حيث تقوم على أسس ومبادئ هذا الأخير وهذا من خلال توسيع نطاق القوائم المالية؛
- الاعتراف المحاسبي بالمورد البشري يرفع من ملائمة التقارير المالية وهذا ما يفسر إلى حد كبير المحاولات النظرية لاستحداث أنظمة قياس كفيلة بتحديد قيمة الاستثمار في المورد البشري؛
- الطبيعة المعقدة للمورد البشري تحد من موثوقية أدوات القياس المستخدمة، الأمر الذي يصعب على المنظم المحاسبي (سواء على الصعيد الدولي أو المحلي) الاعتراف بهذا النوع من الأصول المعنوية رغم أهميته.

بعد التطرق لمساهمة الموارد البشرية في عملية خلق القيمة داخل المنظمة والمراجعة الأدبية لمختلف الأبحاث المتعلقة بـ "محاسبة الموارد البشرية" سنقوم بدراسة الممارسات المحاسبية الحالية واستخدام المفهوم الاقتصادي المتمثل في رأس المال البشري في القوائم المالية.

**1- مساهمة الموارد البشرية في عملية خلق القيمة ومكانتها الإستراتيجية:**

اعتبرت الموارد البشرية ولفترة طويلة جدًا، كمجرد عامل للإنتاج، ومصدر للتكاليف التي تحتاج إلى تخفيض. ونتيجة لذلك، كانت ولا زالت غالبية النفقات المتعلقة بالموارد البشرية تُسجل بشكل أساسي في نظام المعلومات المحاسبية كنفقات (توظيف، تعويضات وتدريب... إلخ). ومنذ فترة قليلة، تناولت الأدبيات في مجال التسيير الدور الأساسي للموارد البشرية في اكتساب ميزة تنافسية وفي خلق القيمة. ولكن من الضروري هنا توضيح العلاقة الموجودة بين جودة رأس المال البشري وأداء المنظمات من خلال الحديث عن البعد الاستراتيجي للموارد البشرية (1.1) و ضرورة الانتقال من مفهوم مالي للأداء إلى مفهوم شامل يأخذ بعين الاعتبار المورد البشري (2.1)

**1.1- البعد الاستراتيجي للموارد البشرية:**

حسب موقع المرصد الفرنسي للأصول المعنوية فإن 74٪ من القيمة السوقية لشركات CAC 40 غير مفسرة على مستوى القيمة الدفترية لنفس الشركات (www.observatoire-immateriel.com) <sup>1</sup>. حيث أن معظم قيمة الشركات لا تُؤخذ بعين الاعتبار

(أو يُساء تقديرها) من قبل النظام المحاسبي. ويتمثل أحد التفسيرات الرئيسية لهذا التناقض في عدم قدرة المحاسبة على تحديد وتقييم الاستثمارات غير الملموسة التي تقوم بها الشركات. والجدول التالي يوضح الأصول العشرة الرئيسية غير الملموسة:

الجدول (1): الأصول العشرة الرئيسية غير الملموسة

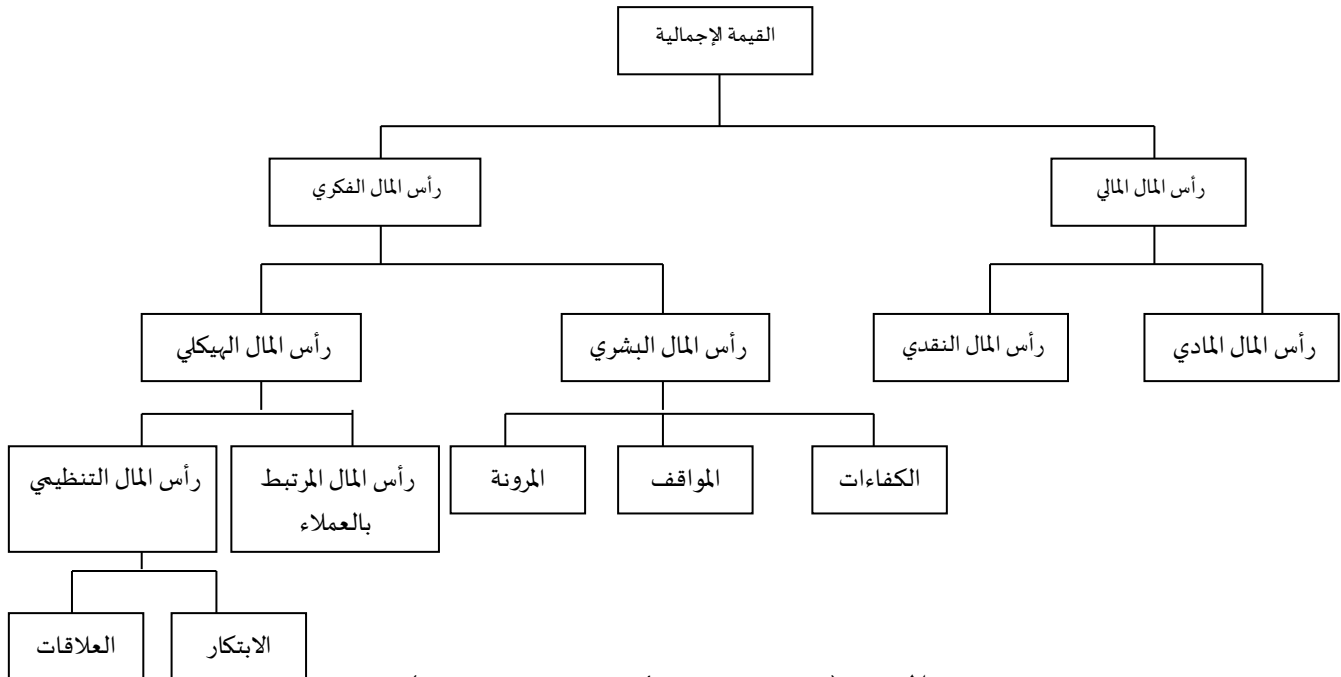
رأس المال المرتبط بالعملاء	الولاء، الملاءة المالية، المردودية، ديناميكيات القطاع، ... إلخ
رأس المال البشري	التحفيز، المواقف (savoir-être)، الكفاءة، المناخ، الخبرة، القيادة (الريادة)، ... إلخ
رأس المال التنظيمي	سياسة الجودة، الأمن، توجيه العملاء، عملية الرقابة، سلسلة الإمداد، شبكة التوزيع... إلخ
رأس المال المرتبط بنظام المعلومات	تغطية الأعمال، تنظيم بيئة العمل، الموثوقية، التكاليف، ... إلخ
رأس المال المعرفي	البحث والتطوير، أسرار التصنيع، براءات الاختراع... إلخ
رأس مال العلامة التجارية	الشهرة، السمعة الحسنة، التفرد (التميز)
رأس المال المرتبط بالشركاء	عدد الشركاء بالنسبة لكل منتج استراتيجي، الولاء لرضا العميل، ... إلخ
رأس المال المرتبط بالمساهم	احتياطي الموارد المالية، الصبر، التأثير، المشورة... إلخ.
رأس المال الطبيعي	وفرة ونوعية الموارد الطبيعية
رأس المال الاجتماعي	جودة البيئة الاجتماعية (المجتمعية)

المصدر: (www.observatoire-immateriel.com)

من بين مكونات رأس المال غير المادي، يلعب رأس المال البشري دورا حاسما. كما يشير إلى ذلك Cappelletti: "إن الموارد البشرية للمؤسسة هي التي تساهم في جودة العلاقات بالعملاء وسمعة الشركة. حيث لا يمكن لهذه الأخيرة أن تستمر إذا تدهورت الموارد البشرية للمؤسسة وإدارتها بشكل كبير." (Cappelletti, 2012, p. 18)<sup>2</sup> على مستوى المنظمة، يشير رأس المال البشري إلى:

- الكفاءات المتراكمة (مخزون المعارف، المهارة، المعرفة الإنسانية والخبرات ...)
  - المواقف (الحافز، السلوك والقيادة)؛
  - والسياسات الاجتماعية المنفذة لتحسين هذا النوع من رأس المال (التكوين، التوظيف، ... إلخ)
- يفضل SavaL و Zardet التحدث عن الإمكانيات البشرية، للإشارة إلى أن الموارد البشرية لا تخلق قيمة إلا إذا كانت تدار بشكل صحيح. (Olivier, 2012, p. 7)
- وقد تم إبراز هذه المكانة المركزية التي يحتلها رأس المال البشري في خلق قيم الشركات بشكل خاص بواسطة شجرة القيم لـ Roos و Edvinsson (الشكل 1). حيث أعدت هذه الأخيرة لوحة قيادة لشركة التأمين السويدية Skandia تسمى «Navigateur» حيث يحتل فيها رأس المال البشري المركز الرئيسي.

الشكل (1): شجرة القيم لـ Roos و Edvinsson



المصدر: (Wegmann, Bouton, & Chernet, 2009, p. 07)

كما هو موضح في الشكل، ينقسم رأس المال البشري إلى ثلاث معايير مولدة للأداء، والتي تنقسم بدورها إلى مؤشرات إستراتيجية: (Wegmann, Bouton, & Chernet, 2009, p. 07)<sup>3</sup>

- كفاءات المستخدمين: تتمثل المؤشرات الإستراتيجية في: المعارف والمهارات؛
- مواقف المستخدمين: وتتمثل المؤشرات الإستراتيجية في: الحافز، السلوك والقيادة؛
- المرونة الفكرية للمستخدمين: وتتمثل المؤشرات الإستراتيجية في: الابتكار، التقليد (imitation)، التكيف والوضع في الشكل النهائي (la mise en forme).

كما يوجد كذلك رأس المال الهيكلي الذي ينقسم كذلك إلى معيارين مولدين للأداء:

- العلاقات بأصحاب المصلحة في المنظمة: وتتمثل المؤشرات الإستراتيجية في: تسيير العلاقات مع العملاء، العلاقات مع الموردين، المساهمين، الحلفاء وأصحاب المصلحة الآخرين.
- الابتكار والتطوير: وتتمثل المؤشرات الإستراتيجية في: المنتجات الجديدة، التكوين، نفقات البحث والتطوير، براءات الاختراع الجديدة، التراخيص الجديدة.

## 2.1- من الأداء المالي إلى الأداء الشامل:

منذ أن شرعت المنظمات في اتباع نهج التنمية المستدامة، لم يعد الأداء المالي وحده كافياً لتقييم أداء المنظمة. ومع تزايد مسؤولية هذه الأخيرة من أصحاب المصلحة، يتوسع تعريف الأداء أيضاً ليصبح متعدد الأبعاد. فالأداء الاجتماعي يساهم في الأداء الشامل.

يتمثل الأداء الشامل بالنسبة لمراقبة التسيير في تزويد إدارة المنظمة بمقياس أو عدة مقاييس شاملة تسمح بوصف الوضعية الصحية العامة للمنظمة. في هذا المعنى، تنبثق الصعوبة من حقيقة أن هذا الأداء العام لا يمكن تشبيهه بالأداء المالي (رؤية ضامرة للمنظمة)، ولا بتجميع مختلف أنواع الأداء الرئيسية (غياب الرؤية الشاملة).

بالنسبة لـ Bourguignon الأداء مفهوم غامض ومتعدد المعاني، ويأخذ معناه في علوم التسيير عندما ينظر إليه بطريقة أدواتية. ولهذا يعتبر Philippe Lorino أن "الأداء في المنظمة هو كل ما يساهم في بلوغ الأهداف الإستراتيجية" و"كل ما يساهم في تحسين القيمة/التكلفة" (Angèle & Nicolas, 2007, p. 04)<sup>4</sup>

وبالتالي يرتبط الأداء ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الإدارة الإستراتيجية (pilotage stratégique) الذي يتمثل، عملياً، في تزويد إدارة المنظمة بعدد محدود من المؤشرات المالية وغير المالية المختلفة، على المدى القصير والطويل، وغالباً ما يتم تجميع هذه المؤشرات في لوحة القيادة (بطاقة الأداء)، لمساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وحسب Baret (2006) فإنه يمكن تعريف الأداء الشامل بأنه "تجميع الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي". (Angèle & Nicolas, 2007, p. 03)<sup>5</sup>

ومن أجل معالجة مشكلة الأداء الشامل، سنقوم بتحليل نوعين من لوحات القيادة الإستراتيجية، بمعنى نوعين من لوحات القيادة للإدارة العامة التي تهدف إلى توفير معلومات تسمح في نفس الوقت، بقياس الأداء العام وإدارة المؤسسة على المدى الطويل. النموذجان المدروسان هما:

- بطاقة الأداء المتوازنة "Balanced Scorecard" لروبرت كابلان وديفيد نورتون (Kaplan and Norton, 1992) ؛
- و "المستكشف" Skandia AFS "Navigator" (Edvinsson, 1997).
- أ- نموذج بطاقة الأداء المتوازنة (Balanced ScoreCard (BSC))

يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازنة لروبرت كابلان وديفيد نورتون لقياس تأثير الموارد البشرية على أداء المنظمة. حيث تعتبر إدارة رأس المال البشري أحد المحركات (أو المولدات) الرئيسية للأداء التنظيمي، فهي تحدد قدرة المؤسسة على التعلم، الابتكار والتكيف في السنوات القادمة.

كما تسمح الكفاءات البشرية (محور التدريب التنظيمي) بتحسين الإنتاجية وجودة الخدمات (محور العمليات الداخلية) والتي تساهم بدورها في إرضاء العملاء وتخدم في النهاية الأهداف المالية للمؤسسة.

## ب- نموذج المستكشف Skandia "Navigator"

منذ سنوات التسعينيات من القرن الماضي، قامت شركة التأمين السويدية Skandia، تحت إشراف Edvinsson، بتطوير لوحة قيادة إستراتيجية لرأس المال الفكري، تسمى Navigator. تأخذ هذه اللوحة شكل تقرير مكمل للحسابات الاجتماعية التقليدية يدرج قائمة واسعة من المؤشرات. وفي الواقع Skandia هي شركة تعتمد إستراتيجيتها على تقويم الموارد البشرية.

يحافظ Navigator على الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازنة (BSC)، ويضيف إليها إديفيسون البعد الخامس: البعد البشري (يُسمى "رأس المال البشري")، غير أن المستكشف يختلف اختلافاً جوهرياً عن بطاقة الأداء المتوازنة. فكما يشير Wegmann

(2009) بطاقة الأداء المتوازنة هي جزء من المنطق الأنجلو سكسوني وتفضل تقييم المنظمة لأجل المساهمين والعملاء. على خلاف Navigator الذي يعد جزءاً من المنطق الاسكندنافي ويفضل تقييم الموارد البشرية. ويمثل البعد البشري فيه المولد الرئيسي لخلق القيم.

### III- محاسبة الموارد البشرية

تعود جذور الأعمال المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية إلى نهاية سنوات ستينات القرن العشرين لتكون ضمن برنامج البحث حول رأس المال البشري الذي بادر به T. Schultz و G. Becker. وترجع الأعمال التأسيسية إلى R. Likert (1967)، L. Brummet، E. Flamholtz و W. Pyle (1968)، R. Woodruff (1970). ويعود سبب ظهور محاسبة الموارد البشرية إلى مشكل عدم اكتمال المعلومة المالية ومحدودية القوائم المالية فيما يتعلق باتخاذ القرار. وبشكل عام، تطرح محاسبة الموارد البشرية مشكلة التقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية التي تستخدم المؤسسة فيها المهارة والمعارف لخلق القيمة.

### 1.III- أهداف محاسبة الموارد البشرية

كانت الأعمال المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية تسعى إلى تحقيق أهداف مختلفة لعل من أهمها ما يلي: (Carpon, 2000, pp. 271-278)<sup>6</sup>

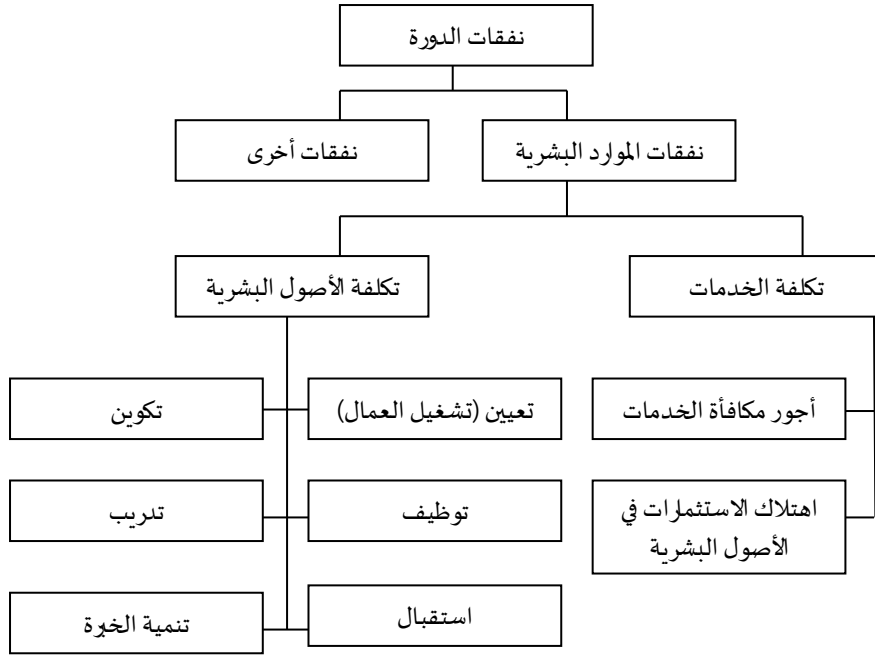
- توفير معلومات عديدة تتعلق بتكلفة وقيمة الأفراد باعتبارهم موارد بالنسبة للمنظمة وحث أصحاب المؤسسة على النظر إلى المستخدمين على أنهم ليسوا مجرد أجراء ولكن كمورد قابل للقياس من شأنه أن يتعاظم أو يتلاشى تبعاً للكيفية التي يُدار بها؛
- تشكيل إطار يساعد في عملية اتخاذ القرار، وبالأخص فيما يتعلق بقرار توظيف، انتقاء وتكوين المستخدمين (متابعة تكلفة الاستثمارات في الموارد البشرية من منظور تقييم مشاريع الاستثمار وحساب العائد على الاستثمار (ROI) على سبيل المثال)؛
- المساهمة في عملية تقييم السياسات الإدارية الخاصة بالموارد البشرية من خلال تطوير تسيير للمستخدمين يعتمد على معلومات محاسبية تحليلية أو حتى فردية؛
- تفسير شهرة المحل التي تعبر عن جزء كبير من الأصول غير الملموسة، ذلك أن المورد البشري يشكل عنصراً مهماً من تلك الأصول المعنوية.

وبشكل عام، كان مضمون مجال البحث في محاسبة الموارد البشرية الاعتراف في التقارير السنوية للشركات بحقائق بديهية (مسلمات معروفة) موجودة أصلاً، مثل: "المستخدمون هم الأصل الأكثر أهمية"، (Brummet, Flamholtz, & Pyle, 1968, pp. 217-224) أو "المستخدمون هم أصل محذوف (مغفل) من الميزانية"<sup>7</sup> وقد أدت هذه الأفكار ببعض الباحثين إلى تقديم اقتراح بتوسيع (تمديد) النموذج المحاسبي لتقييم الذمة للسماح بشيء من الاعتراف بالموارد البشرية ضمن أصول الميزانية. ومن جهة أخرى، تترجم هذه الحركة (هذا التيار الفكري) أهمية جدول حساب النتيجة في القوائم المالية مقارنة بالمفهوم الذمي البحث للميزانية.

### 2.III- الاعتراف بالموارد البشرية

محاسبة الموارد البشرية هي تطبيق صارم للمبادئ المحاسبية. وتؤدي بشكل خاص إلى تطبيق مبدأ تخصيص (استقلالية) الدورات على نفقات المستخدمين، مما ينتج عنه منطقياً الفصل بين تكاليف الدورة وتكاليف الاستثمارات وكذلك إظهار الاستثمارات في الموارد البشرية في جانب الأصول وبعدها تقدير اهتلاكها. واللجوء إلى النموذج المحاسبي يعود إلى البديل الكلاسيكي: الاعتراف بجزء من تكلفة استخدام الموارد البشرية كاستثمار في جانب الأصول بالميزانية، بدلاً من كونها أعباءاً للدورة. في الواقع، تعالج التكاليف التي تتعهد (تلتزم) بها المؤسسة لضمان خدمات مستخدمها في المحاسبة كأعباء للدورة ويتم تسجيلها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية. تولد بعض هذه النفقات (تكاليف التوظيف، التكوين، تعلم المهام، وتكاليف تنظيم العمل) آثاراً منتجة على عدة دورات: وهذا ما يبرر إمكانية الاعتراف بجزء من هذه التكاليف كاستثمار في الموارد البشرية. والشكل الموالي يعرض مبدأ تقسيم هذه التكاليف:

الشكل (2): التسيير المحاسبي للموارد البشرية لشركة R.G. Barry Corporation



المصدر: (Rey, 1979)

#### IV- طرق تقييم الموارد البشرية

على الرغم من اعتماد الأعمال المرتبطة بحسابية الموارد البشرية بشكل كبير على النموذج المحاسبي، إلا أنها أثارت جدلا واسعا حول مفاهيم التكلفة والقيمة. مولدة بذلك في سياق إدارة الاستثمار البشري اقتراحات مختلفة لاستخدام طرق تقييم - التكلفة التاريخية، تكلفة الاستبدال، تكلفة الفرصة البديلة، التقييم حسب التدفقات الاقتصادية- تقوم على منطقتين مختلفتين: حساب تكلفة الموارد في الماضي، تكلفتها حاليا، وقيمتها حسب المدخيل التي تولدها مستقبلا.

#### 1. IV- التقييم بالتكلفة التاريخية

تحليل تكلفة الموارد البشرية إلى استثمار قابل للاهلاك وأعباء للدورة لا يثير مشكلة تقنية عندما يكون نظام التقييم قائما على أساس التكلفة التاريخية. ففي هذه الحالة، يكون التقييم بالتكلفة الحقيقية للحصول على الموارد. وتتطلب هذه الإشكالية الكلاسيكية تصميم شبكة لتحليل نفقات المستخدمين تسمح بتطبيق معايير ارتباط النفقات بالدورة بمستوى كاف من التفصيل والتحليل إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة. كما أن الاعتراف بالموارد البشرية كاستثمار يطرح كذلك مشكل اهتلاكه كما أشار Marquès (1974) <sup>8</sup>. حيث أن العمر الإنتاجي المحتمل للاستثمارات البشرية يرتبط بعدة عوامل مثل: عمر الأفراد، حالتهم الصحية، سن التقاعد، المناخ الاجتماعي، احتمال فسخ عقد العمل، تقادم المعارف التقنية. وقد تم اقتراح طريقتان لقياس العمر الإنتاجي للاستثمارات البشرية: إحداهما ذات طبيعة إحصائية، تقوم على إعداد منحنيات المهنة حسب فئة المستخدمين انطلاقا من البيانات التاريخية. أما الطريقة الثانية فهي ذات طبيعة سلوكية، تدرس مجموعة المتغيرات التي تقود الفرد إلى ترك المؤسسة لأجل استنتاج العمر الإنتاجي المحتمل.

على أثر الأعمال المنجزة منذ 1968 من طرف R. Brummet، E. Flamholz و W. pyle في مؤسسة متوسطة الحجم R. G. Barry Corporation، أدت الأبحاث حول محاسبة الموارد البشرية إلى تطبيقها عمليا.

ففي نظام محاسبة الموارد البشرية لشركة R. G. Barry Corporation، تتضمن أعباء الدورة الأجور المرتبطة بالخدمات المستهلكة واهتلاك الاستثمارات في الموارد البشرية، أما تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية فتتضمن النفقات المرتبطة بالتوظيف، تشغيل العمال، الاستقبال، التدريب، التكوين، وتنمية الخبرة. ويتم اهتلاك تكلفة هذه الاستثمارات على فترة العمل المحتملة للأجير (المستخدم) في المؤسسة. ويظهر المبلغ غير المهلك في جانب الأصول كاستثمار صافي في الموارد البشرية. وبما أن القيود القانونية والممارسات المحاسبية لا تسمح بنشر قوائم مالية معدة على مبدأ الاعتراف بالموارد البشرية كاستثمارات، كان على Barry Corporation القيام بعرض مزدوج للميزانية وجدول حساب النتيجة في تقاريرها السنوية للفترة الممتدة بين 1969 و 1973 (كما هو موضح في الجدول 2 و 3).

الجدول (2): ميزانية 1969 لشركة Barry Corporation (بعد توزيع الأرباح) مع وبدون الاعتراف بالموارد البشرية (المبالغ بالآلاف الدولار)

الأصول	المبالغ مع إدماج الموارد البشرية	المبالغ بدون الموارد البشرية
الأصول الجارية	10.004	10.004
التثبيات الصافية	1.771	1.771
التثبيات المعنوية	1.188	1.188
<b>الاستثمارات الصافية في الموارد البشرية</b>	<b>986</b>	
أصول أخرى	106	106
<b>مجموع الأصول</b>	<b>14.055</b>	<b>13.069</b>
الخصوم	المبالغ مع إدماج الموارد البشرية	المبالغ بدون الموارد البشرية
الخصوم الجارية	5.715	5.715
ديون طويلة الأجل	1.935	1.935
تعويضات مؤجلة	63	63
<b>ضريبة مؤجلة (مرتبطة بالموارد البشرية)</b>	<b>493</b>	
<b>المجموع</b>	<b>8.206</b>	<b>7.713</b>
الأموال الخاصة	2.616	2.616
الاحتياطات:		
المالية	2.740	2.740
<b>المرتبطة بالموارد البشرية</b>	<b>493</b>	
<b>مجموع الخصوم</b>	<b>14.055</b>	<b>13.069</b>

المصدر: التقارير السنوية لشركة Barry Corporation لسنة 1969 مأخوذ بتصرف من

Rey F.(1979)

الجدول (3): جدول حساب النتيجة 1969 لشركة Barry Corporation مع وبدون أثر الاعتراف بالموارد البشرية (المبالغ بالآلاف الدولار)

البيان	المبالغ مع إدماج الموارد البشرية	المبالغ بدون الموارد البشرية
صافي رقم الأعمال	25.310	25.310
تكلفة إنتاج البضاعة المباعة	16.275	16.275
<b>الهامش الإجمالي</b>	<b>9.035</b>	<b>9.035</b>
المصاريف التجارية العامة والإدارية	6.737	6.737
<b>نتيجة الاستغلال</b>	<b>2.298</b>	<b>2.298</b>
اقتطاعات متنوعة	953	953
النتيجة قبل الضريبة	1.345	1.345
<b>الاستثمارات الصافية في الموارد البشرية سنة 1969</b>	<b>173</b>	
النتيجة المعدلة قبل الضريبة	1.518	1.345
<b>الضريبة</b>	<b>730</b>	<b>644</b>
النتيجة الصافية بعد الضريبة	788	701

المصدر: المرجع نفسه

نلاحظ أن الاعتراف بجزء من الأعباء كاستثمار صافي في الموارد البشرية في القوائم المالية المعروضة وفق هذا الخيار يؤدي إلى زيادة في نتيجة الاستغلال. ولأجل تحقيق اتساق بين طريقي العرض وكذلك احترام القيود القانونية والممارسات المرتبطة بتحديد الربح الصافي، يتم تسجيل هذه الزيادة في النتيجة في الميزانية، بعد خصم الضريبة المؤجلة<sup>9</sup>، وتظهر في شكل احتياطات غير قابلة للتوزيع.

من جهة أخرى، وبعيدا عن نشر القوائم المالية السنوية، تم استخدام محاسبة الموارد البشرية بالتكلفة التاريخية من طرف شركة Barry Corporation لتعبر محاسبيا عن سياسة تسيير المستخدمين في شكل ميزانيات (ثلاثية وسنوية) للاستثمار في الموارد البشرية.

#### 2.IV- التقييم بتكلفة الاستبدال :

يهدف تجاوز القيود الكامنة في المداخل التي تقوم على التكلفة التاريخية، اتجهت بعض الأعمال لأدوات التسيير المصممة للتعامل مع المحافظة على الموارد البشرية وتجديدها. وحسب هذا الاتجاه فإن التقييم يتم على أساس التكلفة التي تعرضها المؤسسة لاستبدال الموارد البشرية الموجودة. وقد كيفت هذه الأعمال هذه الطريقة للتقييم مع سياق معقد، بالعثور على مصادرها في الأفكار المتوصل إليها حول التقييم بتكلفة الاستبدال (Edwards & Bell, 1961) <sup>10</sup>. تنبثق طريقة تكلفة الاستبدال من منطق استبدال الأسعار النسبية الحالية، بينما بالنسبة لتسيير الأشخاص فإن الاستبدال المماثل ليس له أي معنى لا على المستوى الفردي ولا الجماعي. ففي هذا السياق، يكون من المناسب تقييم ما يكلف المؤسسة لتوظيف، تكوين، وتطوير مهارة المساعدين ذوي الفعالية ومعرفة المنظمات المماثلة. يؤدي الاعتراف بالموارد البشرية إلى التمييز بين عدة أنواع من الاستبدال: استبدال المستخدمين غير المختصين والممكن استبدالهم بسهولة بالخدمات الحالية المكافئة، استبدال المساعدين ذوي المستوى العالي بالخدمات المحتملة المكافئة. من جهة أخرى، يولد استبدال المستخدمين تكاليف معينة مباشرة وغير مباشرة: تكاليف مرتبطة برحيل الموظف، تكاليف البحث عن موظف يضمن الخدمات المكافئة وتعيينه.

#### 3.IV- التقييم الاقتصادي

تخل Lev و <sup>11</sup> Schwartz (Lev & Schwartz, 1971, pp. 103-112) عن اللجوء إلى المبادئ المحاسبية واقترحا تقييم الاستثمار في الموارد البشرية المسجل في الأصول انطلاقا من نفقات التوظيف والتكوين الزائدة عن القيمة الحالية للأجور التي يتحصل عليها المساعد طوال فترة نشاطه في المؤسسة. وقد اقترح المؤلفان منهجية تؤدي إلى تقدير سجلات الأجور المستقبلية في فئات متجانسة من حيث التأهيل، العمر والوظيفة. ويمكن الحصول على هذا التقدير انطلاقا من الإحصائيات المتوفرة على المستوى الوطني وباستخدام جداول البقايا.

حيث اعتبر المؤلفان مبدأ التسجيل المحاسبي للأصول غير ملائم لمعالجة الاستثمارات في الموارد البشرية. واختارا الرجوع إلى المعالجة المحاسبية للإيجار، حيث اقترحا تسجيل القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في الميزانية بجانب الأصول وفي نفس الوقت ضمن الديون.

وقد تعرضت طريقة التقييم الاقتصادي إلى ثلاثة انتقادات أساسية: يؤكد الانتقاد الأول على أن تقدير قيمة الموارد البشرية يعتمد على قياس تجميحي يحجب تأثيرات التعاون التي تعتبر ذات أهمية خاصة في هذا المجال. أما الانتقاد الثاني فيتعلق بعدم أخذ آثار دوران الموظفين بعين الاعتبار. <sup>12</sup> في حين يرفض الانتقاد الثالث أن يكون للتحليل القائم على الأجور (وليس على مداخل المنظمة) أي قدرة على أن يعكس قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة، بمعنى إجراء تقييم من منظور رأسمال بشري.

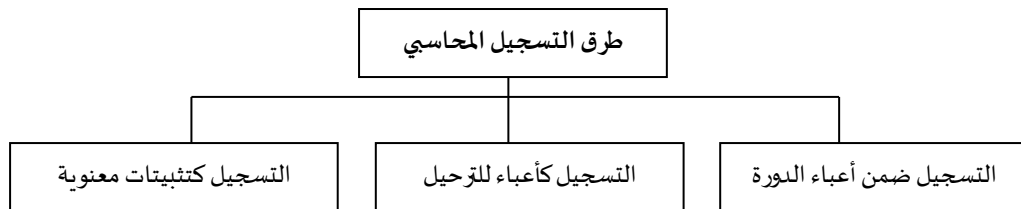
#### V- أثر الاعتراف بالموارد البشرية على المعايير المحاسبية والقوائم المالية

بعد المراجعة الأدبية لمختلف الإشكاليات المحاسبية المتعلقة بقياس الموارد البشرية المقترحة في سنوات السبعينات، نقترح دراسة أثر هذا التيار الفكري على المعايير والممارسة المحاسبية التي يمكن ملاحظتها على المستوى المحلي.

#### 1.V- الموارد البشرية والمعايير المحاسبية

تسجل الأعمال المرتبطة بأخذ الموارد البشرية بعين الاعتبار في القوائم المالية ضمن إشكالية – من نوع أعباء مقابل تثبيات- تجسد الأفكار الحالية حول المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة (المعنوية) (كما هو موضح في الشكل 3).

الشكل (3): طرق التسجيل المحاسبي للعناصر غير الملموسة



المصدر: (Pierrat, 2000)

وبعيدا عن هذا القياس (التشبيه) الرسمي، نلاحظ أن المعايير المحاسبية المحلية والدولية لم تدمج أبدا مساهمات برنامج البحث حول محاسبة الموارد البشرية <sup>13</sup> (Bessieux & Walliser, 2011). باستثناء معالجة التزامات التقاعد وما يماثلها حيث هي موضوع أحكام (نصوص) معينة تهدف إلى تسجيلها ضمن الخصوم أو خارج الميزانية. <sup>14</sup>



وفي الاتجاه المعاكس، يمكن أن نجد مبادئ المعايير الدولية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة (المعنوية) قابلة للتطبيق على الأصول البشرية في بعض الحالات الخاصة. حيث أن هذه المبادئ تتوقع تسجيل نفقات غير مادية ضمن الأصول إذا توفر الشرطان التاليان: (1) إذا كان من المحتمل أن يتحقق عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، (2) يمكن قياس تكلفة الأصل الثابت بموثوقية. كما أن قابلية التحديد، أي إمكانية التنازل عن الأصل بشكل منفصل تعتبر عاملاً أساسياً. فنجد على سبيل المثال، هذه الشروط محققة في حالة اللاعبين المحترفين، حيث يمكننا ملاحظة أثر مفهوم رأسمال البشري واضحاً في المعايير المحاسبية المطبقة في النوادي الرياضية.

في فرنسا مثلاً، تميز قواعد التسجيل المحاسبي للتكاليف المرتبطة باللاعبين بين تكاليف التحويل وتكاليف التكوين. فبالنسبة لتكاليف تحويل اللاعبين المحترفين يوجد احتمالان للمعالجة المحاسبية: إما بتسجيلها كأعباء استغلال من المحتمل أن تكون قابلة للتوزيع على عدة دورات (هذا الخيار محبذ في الدليل المحاسبي للفيديرياليات لكرة القدم، كرة السلة...); أو تسجيلها كأصول معنوية (هذا الخيار لم يأخذ به CNCC إلا في حالة نقل اللاعب، طالما هناك عقد قابل على توليد قيمة معنوية). على عكس ذلك، في المملكة المتحدة تسجل تكاليف التحويل المرتبطة باقتناء اللاعبين المحترفين من طرف النوادي الرياضية في الميزانية كعناصر معنوية.

## 2.7- ملاحظة الممارسات المحاسبية

أظهرت ملاحظة الممارسات المحاسبية لمائة مجموعة صناعية وتجارية فرنسية عدم وجود أية مجموعة ضمن العينة تسجل تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول. ومن جهة أخرى، فيما يتعلق بالمعلومة المالية غير المحاسبية، بالكاد تخصص نصف العينة جزءاً مستقلاً للموارد البشرية في الجزء العام من تقريرها السنوي. كما أن المعلومة لا تكون دائماً مصحوبة بأرقام. (Inès & Jean-François, 2013, pp. 77-98)<sup>15</sup>

وفيما يتعلق بالمثل الخاص بالمعالجة المحاسبية لاقتناء لاعبين محترفين من طرف النوادي الرياضية، فإن الوضعية مغايرة جداً (متباينة أو مناقضة). فبالنسبة للنوادي البريطانية لكرة القدم، وبشكل خاص تلك التي تكون مدرجة في البورصة، عادة ما تسجل تكاليف تحويل اللاعبين ضمن الأصول لغاية توقفهم. على عكس فرنسا حيث لا تواجه هذه الممارسة إلا كحالة استثنائية في حالة نقل اللاعب إلى نادي.

## VI-الخلاصة:

من خلال هذه المراجعة الأدبية السريعة المتعلقة ببرنامج البحث حول محاسبة الموارد البشرية وملاحظة المعايير والممارسات المحاسبية السائدة، تبرز بعض الإشكاليات المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية كأداة لإدارة وتسيير المورد البشري داخل المنظمة. هذه النقاط يمكن تلخيصها كما يلي:

- رغم الأهمية التي حظي بها مفهوم رأس المال البشري منذ ستينات القرن العشرين إلا أن هناك إشكاليات عديدة ارتبطت بالمعنى الحقيقي لهذا المفهوم الذي لم يتبلور بشكل واضح. الأمر الذي انعكس سلباً على شرعية (وصلاحية) مفهوم محاسبة الموارد البشرية التي اصطدمت بالعديد من الصعوبات المتعلقة أساساً بترجمة مفهوم رأس المال البشري الذي لم تتحدد معالمه بشكل بارز على المستوى الميداني؛
- مفهوم رأس المال البشري وبالنظر إلى تعدد أبعاده وتشعب تصوراتها لم يترجم إلا بشكل جد حصري في محاسبة الموارد البشرية التي اقترحت رأسملة جزء بسيط من مصاريف العاملين وأغفلت جزءاً لا يقل أهمية مرتبطاً أساساً بالمهارات والكفاءات المكتسبة التي عجزت عن تقديرها والتي تسهم بشكل فعال في خلق القيمة داخل المنظمات؛
- تقدير الأصول المستثمرة في المورد البشري ليس بالأمر الهين وهذا ما يفسر كثرة المداخل المستخدمة لقياس هذا المورد واختلاف أوجه النظر عندما يتعلق الأمر بالاقتراب من القيمة الحقيقية له ومن ثم الاعتراف به كقيمة الأصول الإنتاجية الأخرى. وتعتبر المداخل المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية هي الأكثر انتشاراً نظراً لسهولة تطبيقها حيث أنها توفر أكثر موثوقية لقياس المورد البشري لكنها بالمقابل تفتقر إلى الأساس النظري الذي يربطها بمفهوم رأس المال البشري وهذا ما يحد من ملائمتها؛
- تعتبر تجربة الشركة الأمريكية (Barry Corporation) التي انتشرت على نطاق واسع من خلال تقاريرها السنوية للفترة ما بين 1969 و1973، محاولة رائدة نالت اهتماماً كبيراً على المستوى الأكاديمي. إلا أنها للأسف لم تحظ إلا باهتمام محتشم في عالم الأعمال ومن طرف المهنيين المحاسبين آنذاك.

انطلاقاً من النتائج السابقة يمكن تأكيد فرضيات الورقة البحثية مع ضرورة الأخذ بجملة من الاقتراحات كما يلي:

- العمل على إيجاد آليات محاسبية تكفل الاعتراف برأس المال البشري داخل الإطار المحاسبي الحالي؛
- هذه الآليات ينبغي أن تمر عبر إعادة صياغة مفهوم الأصول المعنوية الذي يعتبر جد حصري؛

- العمل على إثراء ملاحق القوائم المالية التي ينبغي أن تشمل على معلومات ذات طابع اجتماعي حقيقي.
  - أخيرا، يمكن اعتبار محاسبة الموارد البشرية المحرك الأساسي الذي أعطى دفعة قوية في اتجاه نموذج محاسبي جديد يتعدى الحدود التقليدية القائمة فقط على المحافظة على مفهوم رأس المال النقدي، فاتحا المجال أمام الاعتراف بمفهوم لا يقل أهمية عن المفهوم الأول، ألا وهو رأس المال البشري. هذا الأخير يفرض إشكاليات وفرص في غاية الأهمية بالنسبة للباحثين في مجال المحاسبة نحو تطوير التقرير المالي والمحاسبي. من هنا يمكن اقتراح آفاق جديدة تتعلق على سبيل المثال وليس حصريا:
  - التقييم المالي للأصول البشرية في ظل غياب السوق المالي؛
  - علاقة رأس المال البشري برأس المال المعرفي؛
  - البعد الاستراتيجي لرأس المال البشري
- الإحالات والمراجع:

بتاريخ 20/01/2019. <sup>1</sup>www.observatoire-immateriel.com

<sup>2</sup> Cappelletti, Laurent (2012), **Le contrôle de gestion de l'immatériel, une nouvelle approche du capital humain**, Dunod, Paris, p.18

<sup>3</sup> Wegmann, G., Bouton O. Et Chernet D. (2009), « **les tableaux de bord du capital intellectuel. Indicateurs et tableaux de bord** », Afnor Editions, 13 pages, hal-00584777, p.7

<sup>4</sup> Angèle Renaud, Nicolas Berland. (May 2007), « **mesure de la performance globale des entreprises** », comptabilite et environnement, France, p.4

<sup>5</sup> Ibid., p.3

<sup>6</sup> Carpon M. (2000a), « **Comptabilité des ressources humaines** », in Colasse B. (dir.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, p.p. 271-278

<sup>7</sup> Brummet R.L., Flamholtz E.G., & Pyle W.C. (1968) « **Human resource management—A challenge for accountants**». The Accounting Review, 43(2), p.p. 217–224.

<sup>8</sup> Marquès E. (1974), **la Comptabilité des ressources humaines**, Editions Hommes et Techniques, Paris

<sup>9</sup> تحسب الضريبة المؤجلة بمعدل 50 %

<sup>10</sup> Edwards E. O. and Bell P.W. (1961) «**Theory and Measurement of Business Income**», University of California Press, Berkeley

<sup>11</sup> Lev B. and Schwartz A. (1971), «**On the Use of the economic Concept of Human Capital in Financial Statements**», The Accounting Review, January, p.p. 103-112

<sup>12</sup> اقترح F. Flamholtz (1972) توسيعا لنموذج التقييم الاقتصادي بدمج عدم الأكادة المرتبطة بدوران الموظفين وتغير نوعية الخدمات المقدمة للمنظمة

<sup>13</sup> Bessieux O. et Walliser E. (2011). **Le capital immatériel de l'entreprise, un défi pour les comptables et les managers**. éd. EMS éditions.

<sup>14</sup> في فرنسا الفقرة 9 من القانون التجاري، في الولايات المتحدة المعيار SFAS 87، وعلى المستوى الدولي المعيار IAS 19

<sup>15</sup> Inès Bouden, Jean-François Casta (2013), « **L'identification du capital immatériel dans les états**

**financiers :problématique et enjeux** », sous la direction de Paul-Valentin Ngobo, Management du capital immatériel, Economica, Paris, p.p. 77-98.