

عنوان المقال: أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في  
المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قالمة

*The Impact of Accounting Measurement and Human Resources Disclosure  
Case of "Algerian Water on Financial Statements in Algerian Institutions  
Company" Guelma Unit*

\* سلاوي رفيق  
جامعة المسيلة -الجزائر-  
[rafik.sellaoui@univ-msila.dz](mailto:rafik.sellaoui@univ-msila.dz)

تاريخ النشر: 18/12/2024

تاريخ القبول: 28/10/2024

تاريخ الاستلام: 20/09/2024

**الملخص:**

مؤخراً، نشأ نقاش حول ما إذا كان يجب إدراج تكاليف الموارد البشرية في الميزانيات العمومية أو في حسابات الأرباح والخسائر كتكاليف. يسعى هذا البحث إلى تحليل القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية، بالإضافة إلى تأثير ذلك على القوائم المالية للمنظمات، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لاتخاذ القرارات. اتبع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي واستخدمو دراسة تجريبية لهذا الغرض. تم إعداد استبيان وتوزيعه على عدد من المحاسبين في مؤسسة وحدة الجزائرية للمياه بقالمة. من أبرز النتائج التي توصل إليها البحث أن الاستثمار في الموارد البشرية يمكن اعتباره من أصول المنظمة، على غرار الأصول غير الملموسة الأخرى. كما كشف البحث أن الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية له تأثير حقيقي على القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الموارد البشرية، الاستثمار، الإفصاح عن الموارد البشرية، القوائم المالية، رأس المال البشري

**تصنيف JEL:** M41,E22,G34,G32,J24

**Résumé:**

Récemment, un débat a émergé sur la question de savoir si les coûts des ressources humaines doivent être comptabilisés dans les bilans ou les comptes de résultat en tant que charges. Cette étude vise à examiner la mesure comptable et la divulgation des ressources humaines, ainsi que leur impact sur les états financiers des organisations, considérés comme la source principale pour la prise de décision. Les chercheurs ont adopté une méthode analytique descriptive, en utilisant une étude expérimentale. Un questionnaire a été élaboré et distribué à un groupe de comptables au sein de la Fondation Unité Algérienne de l'Eau à Guelma. Les résultats de la recherche montrent que l'investissement dans les ressources humaines peut être considéré comme un actif organisationnel, tout comme les autres actifs incorporels. Les chercheurs ont également démontré que la divulgation comptable des coûts des ressources humaines a un impact réel sur les états financiers.

**Mots clés:** Comptabilité des ressources humaines, investissement, divulgation des ressources humaines, états financiers, capital humain

**JEL classification:** M41,E22,G34,G32,J24

\* المؤلف المرسل رفيق سلاوي، [rafik.sellaoui@univ-msila.dz](mailto:rafik.sellaoui@univ-msila.dz)

## مقدمة

تعد الموارد البشرية الماهرة والمختصة عنصراً أساسياً لنجاح أي منظمة، تماماً كما هو الحال بالنسبة لاستثمارتها وأصولها المادية. يستثمر أصحاب ومديرو المنظمات مبالغ كبيرة في تدريب وتطوير موظفهم لتعزيز الأداء والكفاءة التنظيمية. ومع ذلك، لا تزال محاسبة الموارد البشرية (HRA)، التي ترتكز على معالجة المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية، غير مطبقة بشكل رسمي في أي منظمة في الجزائر.

يمثل الاستثمار في الإمكانيات الفكرية للموارد البشرية جزءاً مهماً من إدارة المحفظة الاستثمارية الاستراتيجية للمنظمات، حيث ينعكس هذا الاستثمار على الحاضر والمستقبل للوحدة الاقتصادية. ورغم أن الاستثمار في الموارد البشرية ليس ملمساً مثل الأصول المادية، إلا أن له تأثيراً كبيراً في زيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية، بفضل تعزيز مزاياها التنافسية على المدى القصير والطويل. بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية (HRA) في عام 1965، مع تزايد الوعي بأهمية الأفراد داخل المنظمات الاقتصادية والاجتماعية، إذ يُعتبرون القوة الدافعة للإنتاج والابتكار. ومنذ ذلك الوقت، أصبح الاعتراف برأس المال البشري جزءاً لا يتجزأ من القيمة الإجمالية لأي منظمة.

ومع ذلك، لا يزال الإفصاح عن الموارد البشرية في البيانات المالية تحدياً كبيراً، نظراً لصعوبة تحديد منهجية قياس موضوعية ومقبولة لقيمة الموارد البشرية. وعلى الرغم من وجود تكاليف واضحة مثل التوظيف والتدريب والرواتب والترقيات، لا تزال محاسبة هذه الموارد بعيدة عن الاعتماد. بدأ بعض المحاسبين وشركات المحاسبة بالنظر في استخدام طرق معقدة لقياس القيم المدرجة في التقارير المالية، مما قد يؤدي إلى اعتماد طرق قياس غير تقليدية تشمل تقييم قيمة الموارد البشرية ضمن محاسبة الموارد البشرية، إلا أن هذا المجال لا يزال في طور التطوير

### أهمية الدراسة

أصبح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) عاملًا جوهريًا في تعزيز كفاءة السوق المالية، مما يزيد من ثقة المستثمرين والممولين في الشركات. من خلال تطبيق هذه المعايير، تتيح الشركات لنفسها فرصة الارتفاع بمستوى فهم وتحليل المعلومات المالية، وهو ما يعتبر الوسيلة المثلثى لتحسين الرقابة على الأنشطة الإدارية. علاوة على ذلك، يمكن الإفصاح الطوعي عن معلومات مالية دقيقة وقابلة للتنفيذ من تحسين الأداء المالي والإداري للشركات بشكل ملحوظ.

### موضوع الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الشركات الجزائرية، وتأثيره على توفير معلومات مالية ذات جودة عالية، مع التركيز بشكل خاص على الإفصاح عن رأس المال البشري في مختلف المنظمات.

### مشكلة الدراسة

في ضوء ذلك، يبرز السؤال الرئيسي للدراسة:

هل للإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري تأثير جوهري على القوائم المالية؟

### الفرضيات:

❖ إدراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة وملموسة يُحدث تأثيراً إيجابياً على القوائم المالية.

❖ الإفصاح عن رأس المال البشري يعزز من قيمة وثروة المؤسسة.

❖ تطبيق محاسبة الموارد البشرية يعزز من الميزة التنافسية للمؤسسة.

### أهداف الدراسة

- تسليط الضوء على أهمية قياس قيمة الأصول البشرية والإفصاح عنها في الميزانية العمومية.

- توضيح كيف يؤثر إدراج الأصول البشرية ضمن الميزانية على الأداء المالي للمؤسسة.

### مصطلح محاسبة الموارد البشرية

تستثمر الشركات حالياً مبالغ ضخمة في عمليات اختيار وجذب وتدريب وتأهيل وتعيين الأفراد.

تعتبر هذه النفقات بمثابة استثمارات في رأس المال البشري، وقد تتجاوز أحياناً ما يُنفق على investments في الآلات والمعدات والأصول الثابتة الأخرى (القاضي، مامون، 2001، ص15).

تُعد الموارد البشرية المؤهلة تأهيلاً عالياً عنصراً أساسياً يؤثر بشكل كبير على أداء المنشأة. وقد

تناولت النظريات الاقتصادية والإدارية بشكل واسع قياس الاستثمار في رأس المال البشري وتعظيم

استخدامه من خلال التدريب والتطوير المستمر. وعلى الرغم من أن القياس كان من المفترض أن يكون

وظيفة أساسية في النظرية المحاسبية، فإنها لم تكن تهتم بمسألة الموارد البشرية بشكل كبير حتى وقت

قريب، حيث كان يتم تسجيل الأجور والرواتب فقط كمصاروفات جارية في قائمة الدخل، بينما تُعالج

القيمة الإضافية التي تنتج عن كفاءة ومهارة الموارد البشرية كجزء من شهادة محل.

نتيجة لذلك، أدركت النظرية المحاسبية الحاجة إلى تطوير نظام جديد يُعرف بـ "محاسبة الموارد البشرية" لتحسين كيفية قياس وتقدير قيمة الأصول البشرية في المنشآت.

على الرغم من الجهود المبذولة في الدراسات السابقة حول محاسبة الموارد البشرية، إلا أن هذه الجهود لا تزال محدودة، خصوصاً في ما يتعلق بقياس قيمة الموارد البشرية. يرى الباحثون في هذا المجال أن الممارسات المحاسبية التقليدية قد أخفقت في تقييم قيمة الموارد البشرية بشكل يتوازى مع تقييم الموارد المادية الأخرى. لذلك، برزت الحاجة إلى تطوير منهجيات جديدة وملائمة لقياس قيمة الموارد البشرية في المنظمات، وذلك لتصحيح هذا النقص وتحقيق تقييم أكثر دقة وشمولية.

يعتبر المورد البشري من أبرز الأصول التي تمتلكها أي منظمة، حيث إن الأصول المادية لا تكتسب قيمتها الحقيقة إلا من خلال الجهود البشرية التي تديرها. على مر العصور، سعى العديد من المفكرين إلى تقييم قيمة الأفراد في المنظمات. من بين هؤلاء، كان ويليام كيتي (William Kitty) في عام 1691، الذي كان من أوائل من حاولوا تقييم قيمة العمل البشري في المؤسسات، مؤكداً أن العمل هو مصدر رئيسي للثروة وأنه من الضروري إدراجه في أي تقييم للثروة الوطنية.

تبعاً لذلك، تواصلت المحاولات لتقييم قيمة الموارد البشرية حتى عام 1853، حيث قام كل من ويليام (William) وإرنست أنجل (Earnest Engel) "بإسهامات إضافية في هذا المجال، مما ساهم في تطوير فهم أعمق لأهمية الأفراد كأصول استراتيجية داخل المنظمات.

في سياق النقد الموجه للممارسات المحاسبية التقليدية التي لا تعكس قيمة الموارد البشرية بشكل كافٍ، بدأ علماء السلوك في تقديم عمل مؤثر حول هذا الموضوع. فقد وجه هؤلاء العلماء انتقادات حادة للممارسات المحاسبية التي لم تأخذ في اعتبارها قيمة الموارد البشرية. من بين هؤلاء العلماء:

- ❖ ثيودور شولتز (Theodore Schultz)، الذي كان من بين الأوائل الذين نقاشوا أهمية الاستثمار في رأس المال البشري وكيفية تأثيره على الاقتصاد.

- ❖ إريك فلامهولتز (Eric Flamholtz)، الذي قدم إسهامات مهمة في تطوير نماذج تقييم القيمة البشرية في المنظمات (Flamholtz, E, 1999, P19-33)

- ❖ لو شوارتز وكنيث سينشاير، الذين ساهموا أيضاً في تحسين الفهم حول كيفية إدماج الموارد البشرية كأصول ذات قيمة في المحاسبة. (Schwartz, & Sinchare, E, 2000, P587-310)

في ستينيات القرن الماضي، كان رانسيس ليكرت (Rensis Likert) من أبرز العلماء الذين بحثوا في مجال الموارد البشرية، حيث أكد على أهمية التركيز على المتغيرات النوعية وكيفية تأثيرها على الفوائد التي يمكن تحقيقها على المدى الطويل (Akinsoyin, 1992, P7).

كان لشركة باري كولومبس في عام 1967 أول خطوة بارزة في مجال محاسبة الموارد البشرية. فقد كانت الشركة الرائدة في تقييم الموارد البشرية وإدراجها بشكل مفصل ضمن تقاريرها السنوية.

قامت شركة باري كولومبس بتطوير إجراءات خاصة بها لإدماج تقييم الأصول البشرية في التقارير المالية، مما أتاح لها تقديم تقارير دقيقة حول قيمة الأصول البشرية لديها.

هذه المبادرة لم تكن مجرد خطوة أولى، بل كانت علامة فارقة في مسعى إدراك القيمة الفعلية للموارد البشرية وتقديرها ضمن المحاسبة، مما أسهم في تطوير ممارسات محاسبية جديدة تعكس أهمية الأفراد كأصول استراتيجية في المؤسسات.

#### 6-التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

محاسبة الموارد البشرية ليست مجرد نظرية أو مجموعة من المبادئ الثابتة، بل هي مفهوم فلسي يتناول جميع العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسات لتقييم رأس المال البشري والفكري. يعتمد هذا المفهوم على الأنظمة المختلفة في المؤسسة، مثل نظام المعلومات الإداري، ونظام المعلومات المحاسبي، ونظام مراقبة الإدارة، وغيرها (Flamholtz, E, 1999, P19-33).

##### المرحلة الأولى: بداية السبعينيات حتى 1966

تمتد هذه الفترة من بداية السبعينيات حتى عام 1966، وتعتبر مرحلة تأسيسية في تطور مفهوم محاسبة الموارد البشرية. تميزت هذه الفترة بوضع الأسس النظرية الأساسية لمحاسبة عن الموارد البشرية Conceptualisation . خلال هذه المرحلة، تم التركيز على تطوير المفاهيم الأساسية والنظريات المتعلقة بالمحاسبة عن الموارد البشرية، والتي شكلت قاعدة أساسية لبناء ممارسات محاسبية مستقبلية في هذا المجال.

أبرز سمات هذه المرحلة تشمل:

❖ العمل على تحديد مفاهيم محاسبية جديدة تتعلق بتقييم الموارد البشرية كأصول، والتي لم تكن مدرورة بشكل كافٍ من قبل.

❖ تطبيق النظريات والمبادئ التي تدعم مفهوم محاسبة الموارد البشرية، وتحديد كيفية دمج الموارد البشرية ضمن النماذج المحاسبية.

**بناء الأسس النظرية:** وضع الأسس النظرية التي ستعتمد عليها الأبحاث والتطبيقات في المراحل اللاحقة، مما ساهم في تحديد كيفية قياس وتقييم الموارد البشرية بشكل شامل.

هذه الفترة شكلت بداية محورية في إدخال الموارد البشرية ضمن إطار المحاسبة، مما أتاح للباحثين والممارسين في المستقبل العمل على تطوير وتطبيق النماذج والتقنيات المناسبة لتقييم هذا المورد الحيوي.

## **أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قامة**

### **- المرحلة الثانية: 1966 حتى 1971**

تمتد هذه المرحلة من عام 1966 حتى عام 1971، وتُعد فترة هامة في تطور محاسبة الموارد البشرية، حيث شهدت ظهور الدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية. تميزت هذه الفترة بتركيزها على تطوير النماذج والتقنيات الازمة لتقدير الموارد البشرية بشكل أكثر دقة وفعالية.

أبرز ملامح هذه المرحلة تشمل:

❖ ظهرت دراسات تهدف إلى وضع نماذج قياس فعالة لتكلفة وقيمة الموارد البشرية. تم في هذه الفترة استكشاف كيفية قياس تكلفة الموارد البشرية وتحليل قيمتها ضمن النماذج المحاسبية.

❖ بدأت تطبيقات عملية لهذه النماذج في بعض الشركات، حيث قام وليام بإجراء بحث حول "قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية" ونفذه على شركة أرجي باري. نتج عن هذا البحث نشر الشركة لقوائمها المالية الختامية التي تضمنت معلومات مالية حول الموارد البشرية، مما مثل خطوة هامة نحو دمج هذه المعلومات في التقارير المالية بشكل أكثر تفصيلاً.

❖ تميزت هذه الفترة بالبحث في فعالية النماذج الجديدة وتقدير استخدامها في المنشآت. تم التركيز على كيفية تحسين وتطبيق هذه النماذج في بيئات عمل مختلفة.

كانت هذه المرحلة بمثابة نقلة نوعية في مجال محاسبة الموارد البشرية، حيث أدخلت النماذج المحاسبية الجديدة وبدأت عملية تقدير فعاليتها، مما أتاح للمنظمات استكشاف مجالات جديدة لتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية.

### **المرحلة الثالثة: 1971 حتى 1976**

تمتد هذه المرحلة من عام 1971 حتى عام 1976، وتُعتبر فترة هامة في تطور محاسبة الموارد البشرية، حيث شهدت نشر العديد من الدراسات الأكademie والتطورات البارزة في هذا المجال.

أبرز ملامح هذه المرحلة تشمل:

❖ خلال هذه الفترة، نُشرت العديد من الدراسات الأكademie في الولايات المتحدة وأستراليا واليابان، والتي استهدفت تحليل أثر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية وقرارات المستثمرين من حملة الأسهم. هذه الدراسات ساعدت في تسليط الضوء على كيفية استفادة الشركات من المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية في تحسين عمليات اتخاذ القرارات.

❖ في هذه المرحلة، قامت جمعية المحاسبين الأمريكية بتشكيل لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية:

اللجنة الأولى (1971/1972) تم تشكيلها لدراسة وتطوير مفاهيم محاسبة الموارد البشرية.  
التقرير: نُشر تقرير اللجنتين تحت عنوان "تطور المحاسبة عن الموارد البشرية"، والذي قدم تحليلًا تفصيليًّا حول تطور المفاهيم والنماذج المستخدمة في هذا المجال.

❖ تطوير المفاهيم والنماذج :استمرت البحث في هذه الفترة في تطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها. تم التركيز على تحسين الطرق المستخدمة لتقدير تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وتعزيز فعالية هذه النماذج في سياقات مختلفة.

❖ أثر المعلومات المحاسبية :تم دراسة تأثير المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية على القرارات الإدارية والاستثمارية. هذه الدراسات ساعدت على توضيح كيف يمكن للمعلومات الدقيقة عن الموارد البشرية أن تؤثر على استراتيجيات الشركات وقرارات المستثمرين.  
كانت هذه المرحلة بمثابة نقطة تحول مهمة في تطور محاسبة الموارد البشرية، حيث أنشئت إطار أكاديمية ومنهجيات جديدة لتحليل وتقييم الأثر المالي للموارد البشرية على المؤسسات.

#### المرحلة الرابعة: 1976 حتى 1980

شهدت هذه الفترة انخفاضًا في الاهتمام بمجال محاسبة الموارد البشرية. يُعزى هذا التراجع إلى أن الجزء الأكبر من الأبحاث الأولية، والتي كانت تعد أقل تعقيدًا، تم إنجازه في المراحل السابقة. كانت الدراسات في هذه الفترة تركز على الجوانب الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية، بينما تركت الأجزاء الأكثر تعقيدًا والأكثر صعوبة بدون اهتمام كافٍ.

الأبحاث التي لم تُنجز بعد كانت تتعلق بتحديات أصعب في قياس وتقييم الموارد البشرية، مما أدى إلى انخفاض في البحث والتطبيق في هذا المجال خلال هذه الفترة.

#### المرحلة الخامسة: 1980 حتى مشارف القرن الواحد والعشرين

بدأت هذه المرحلة ببعث جديد للاهتمام بالنظرية والتطبيق في محاسبة الموارد البشرية، مدفوعًا بزيادة الاهتمام في الولايات المتحدة بموضوع زيادة الإنتاجية. أصبح التركيز على أهمية دور العنصر البشري في تحسين الإنتاجية أكثر وضوحاً.

كما شهدت هذه الفترة توسيعًا في تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتشمل شركات ومؤسسات ضخمة، خلافًا للمراحل السابقة التي كانت فيها التطبيقات مقتصرة على الشركات الصغيرة والمتوسطة.

ركزت الأبحاث والتطبيقات خلال هذه المرحلة على كيفية زيادة الإنتاجية من خلال تحسين إدارة الموارد البشرية، مما أدى إلى تطوير منهجيات ونماذج جديدة لتقدير تأثير الموارد البشرية على الأداء المؤسسي. (أبو المعاطي، 2004، ص85)

المرحلة السادسة: 2001 حتى الوقت الحاضر

أبرز ملامح هذه المرحلة:

❖ **الأهمية المتزايدة للموارد البشرية:** أصبحت الموارد البشرية عنصراً أساسياً في استراتيجيات الشركات بسبب الاعتماد المتزايد على التكنولوجيا والابتكارات. تعتبر مهارات الأفراد عوامل حاسمة في خلق القيمة والحفاظ على الميزة التنافسية.

❖ **تكامل التكنولوجيا مع المحاسبة عن الموارد البشرية:** ساهمت الأدوات الرقمية وتحليل البيانات في تحسين تقييم الأداء وإدارة الموارد البشرية بدقة وفعالية.

❖ **تطور الفكر المحاسبي:** تزايد اهتمام الأبحاث الأكademie بمحاسبة الموارد البشرية، مما يعكس أهميتها كأداة حيوية في تقييم الأداء الاقتصادي في ظل الاقتصاد المعتمد على المعرفة.

❖ **أهمية القيمة البشرية:** أشار سكوت إلى أن القوة البشرية المدرية تعتبر أصلًا ذا قيمة مهمة، مما يعكس الاعتراف المتزايد بأهمية الأفراد في تحقيق النجاح المؤسسي.

تعبر هذه المرحلة حيوية في تطوير محاسبة الموارد البشرية، حيث تتكامل مع التكنولوجيا والابتكار لتعزيز رؤى إدارة الأداء الاقتصادي.

#### تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية

أ. **تعريف لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية (1973):** في تقريرها الأول الصادر عام 1973، عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجلس المحاسبة الأمريكي المحاسبة عن الموارد البشرية على النحو التالي:

"عملية تحديد وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى الأطراف المستفيدة منها ومتخذي القرارات".

هذا التعريف يحدد الإطار العام للمحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية:

► **تحديد البيانات:** يشير إلى كيفية تحديد المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعتبر ذات أهمية؛

► **قياس البيانات:** يتضمن قياس وتقييم قيمة الموارد البشرية؛

► توصيل البيانات: يشمل إيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية مثل الإدارة وصانعي القرار. تظل المحاسبة عن الموارد البشرية مجالاً متطوراً يسعى إلى تحسين كيفية إدراك وتقدير قيمة الأصول البشرية في المنظمات، مما يستدعي تطوير تعريف ومفاهيم أكثر دقة ووضوحاً. (Flamholtz, E, 1974, P47)

## 7- تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية

أ. تعريف سيدني دافدسون (Sidney Davidson)

Sidney Davidson عرّف المحاسبة عن الموارد البشرية على النحو التالي:

"مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد البشرية وتوّكّد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله".

يشير تعريف دافدسون إلى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تقديم تقارير عن الأصول البشرية وكيفية تأثيرها على أرباح المشروع. كما يركّز على أهمية الموارد البشرية كجزء من الأصول الكلية للمشروع.

ب. تعريف كنث (Kenneth)

Kneth عرّف المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها:

"محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا تتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية. ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغييرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن".

ج. تعريف إريك فلامهولتز (Eric Flamholtz)

Eric Flamholtz اقترب من مفهوم الأصل بشكل واضح في تعريفه للمحاسبة عن الموارد البشرية، حيث جاء تعريفه كما يلي:

"تعني المحاسبة عن الموارد البشرية المحاسبة عن الأفراد بكوئهم موارد في المشروع وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع. (Flamholtz, E, 1974, P05)

في هذا التعريف، يركّز Flamholtz على التعامل مع الأفراد كأصول ضمن المشروع، ويشير إلى أهمية قياس كل من تكلفة الأفراد وقيمتهم داخل المشروع.

من خلال تعريفات Eric Flamholtz، يمكن استنتاج أن المحاسبة عن الموارد البشرية تركز على عدة جوانب هامة:

► قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية;

► تقييم أداء المورد البشري;

► أثر الأداء على الأداء الكلي للمؤسسة .

وهناك تعاريف أخرى للباحثين في هذا المجال مثلاً "بروميت" Brummet و "روبنسون Robinson" وغيرها.

**8-وظائف المحاسبة عن الموارد البشرية**

أ- فهم الآثار المترتبة عن القرارات التجارية: تسهم المحاسبة عن الموارد البشرية في فهم الآثار المترتبة عن القرارات التجارية المتعلقة بالموارد البشرية. توفر هذه الوظيفة منظوراً لتحليل الآثار المحتملة واتخاذ الإجراءات المناسبة، مما يساعد في التخطيط على المدى البعيد وإظهار ما هو حقيقي من النفقات المتوقعة.

ب- تقدير تكلفة الموارد البشرية: تمكن المحاسبة عن الموارد البشرية من تقدير تكاليف الموارد البشرية، مثل تكلفة الفصل التي تشمل التكلفة المقدرة للاستبدال. يسمح ذلك للإدارة باتخاذ قرارات مبنية على مقارنة فعالة بين التكلفة والفوائد المتوقعة.

ج- تحفيز الإدارة على تبني منظور أشمل: تسهم المحاسبة في تحفيز الإدارة على النظر في الموارد البشرية من منظور أشمل. قد تميل الإدارة إلى التعامل مع الموارد البشرية كمصادر فقط، بينما يجب أن تُعتبر أيضاً أصولاً ذات قيمة، مما يعزز أهمية الاهتمام بالقيمة المضافة التي تتحققها الموارد البشرية.

د- تحسين أداء الوظائف الأخرى: يلعب دور المحاسبة عن الموارد البشرية في توفير المعلومات اللازمة لتطوير وظائف أخرى مثل البحث والتطوير، والتقييم، والاستغلال، والمكافأة. يساعد ذلك في تحسين أداء هذه الوظائف بشكل متكامل مع الموارد البشرية.

هـ- الاستفادة المثلثة من الموارد البشرية: يوفر نموذجاً أو إطاراً مفاهيمياً يمكن اعتماده لزيادة قيمة الموارد البشرية وبالتالي زيادة منفعة المؤسسة ككل. يشمل هذا النموذج استراتيجيات لرفع قيمة الأصول البشرية، مما يساعد في تحقيق الاستفادة القصوى منها.

و- تطوير أساليب القياس: يمكن استخدام المحاسبة عن الموارد البشرية لتطوير أساليب قياس قيمة البشر داخل المنظمة. يشمل ذلك القياس النقدي وغير النقدي، مما يمكن الإدارة من تبني قرارات مبنية على تقييم شامل للتكلفة والقيمة.

ي- مساعدة الإدارة الحكومية: تسهم المحاسبة عن الموارد البشرية في مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ قرارات سليمة تتعلق بسياسات التوظيف، والأجور، والترقيات، والحوافز. كما توفر أسلوباً علمياً لتحديد التعويض المناسب في حالات العجز أو الوفاة.

بالتالي، تلعب المحاسبة عن الموارد البشرية دوراً حيوياً في دعم الإدارة في جميع جوانب التعامل مع الموارد البشرية، من التحليل واتخاذ القرارات إلى تحسين الأداء وتطوير سياسات فعالة.

#### 9-أسئلة تحتاج إلى أجوبة

على الرغم من تطور المحاسبة عن الموارد البشرية والوظائف المتعددة التي تقوم بها، تظل هناك العديد من الأسئلة التي تحتاج إلى إجابات واضحة. تعكس هذه الأسئلة التحديات الكبيرة التي تواجه المحاسبة عن الموارد البشرية، وتسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى تحسين وتطوير.

أ- هل محاسبة الموارد البشرية معيار موحد بحيث يمكن المقارنة؟

ب- هل ينبغي أن تدرج محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية الكلاسيكية؟

#### 10-الأسئلة المنهجية والنفسية:

أ- هل من الممكن الحصول على بيانات عن الموارد البشرية التي يمكن الاعتماد عليها بحيث تكون قابلة للمقارنة بين عدة مؤسسات؟

ب- هل يمكن أن تتجاوز تكلفة جمع البيانات وربطها منفعة عدم القيام بذلك؟

ج- كيف يمكن إنشاء مصطلحات منسجمة وعلمتها إجماع؟

د- كيف يمكن الربط بين التقارير عن الموارد البشرية وتحسين إدارة الموارد البشرية؟

#### 11-قيود المحاسبة عن الموارد البشرية

تواجه المحاسبة عن الموارد البشرية العديد من القيود التي تجعل من الصعب اعتمادها على نطاق واسع في المؤسسات. فيما يلي بعض القيود الرئيسية:

أ- عدم وجود نموذج موحد لقياس رأس المال البشري: لا يوجد نموذج معترف به عالمياً لقياس رأس المال البشري. النماذج الحالية غالباً ما تعاني من عيوب مختلفة، مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق تواافق حول أسلوب قياس موحد.

ب- عدم إمكانية تملك الكائن البشري: على عكس الأصول الملموسة، لا يمكن تملك الكائن البشري ولا ضمان بقائه لفترة زمنية محددة. هذا يجعل من الصعب تحديد قيمته بشكل دائم وموثق.

ج- القلق من التأثير السلبي على الموظفين: هناك مخاوف من أن اعتماد محاسبة الموارد البشرية قد يؤدي إلى تقليل قيمة بعض الموظفين أو التلاعب بالبيانات لتغيير سلبي على بعض الأفراد. هذا يمكن أن يسبب توترات في بيئة العمل.

د- عدم وجود نظام ترقيم موحد: لم يتم تطوير نظام ترقيم Codification محدد للمحاسبة عن الموارد البشرية، مما يعقد توحيد وإدماج هذه المعلومات في النظم المحاسبية الحالية.

## أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قالمة

و- صعوبة قياس العوامل المجردة: يعتمد رأس المال البشري على العديد من العوامل المجردة وغير القابلة للقياس النكدي الدقيق. وهذا يعني أن تقييمه قد يفتقر إلى الموضوعية والدقة المطلوبة.

ن- عدم اعتراف القوانين الجبائية بالبشر كأصول: القوانين الجبائية الحالية لا تعترف بالبشر كأصول في البيانات المالية، مما يقلل من حواجز المؤسسات لاعتماد محاسبة الموارد البشرية.

هـ- إشكالية احتساب الإهلاك: حتى إذا تم قياس رأس المال البشري، فإن تحديد كيفية احتساب إهلاكه يمثل تحدياً. لا يوجد اتفاق على ما إذا كان الإهلاك سيكون تنازلياً، متضاعداً، أو ثابتاً، وما إذا كان سيطبق بنفس الطريقة على جميع الموظفين.

هذه القيود تشير إلى أن محاسبة الموارد البشرية هي مجال حديث نسبياً يحتاج إلى تطوير مستمر. يتطلب الأمر مزيداً من الأبحاث والتطوير لوضع نماذج ومعايير موحدة يمكن قبولها عالمياً. من خلال معالجة هذه القيود وتطوير النماذج بشكل مستمر، يمكن أن يصبح المحاسبة عن الموارد البشرية أداة أكثر فاعلية في تقديم معلومات حيوية تعزز من عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات.

### 12- نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة

في مجال محاسبة الموارد البشرية، تُعتبر التكلفة أحد الأسس الرئيسية لقياس الأصول البشرية. تتنوع الدراسات والبحوث التي تسعى إلى قياس وتقييم الأصول البشرية، ورغم اختلاف المناهج المستخدمة، تتفق جميعها على أهمية قياس هذه الأصول نظراً لتأثيرها الكبير على كفاءة الإدارة في أداء مهامها.

#### 1-12 مدخل التكلفة الأصلية للموارد البشرية (التكلفة التاريخية)

مدخل التكلفة الأصلية، المعروف أيضاً بالتكلفة التاريخية، يستخدم لقياس تكلفة الموارد البشرية على أساس الأسس المتبعة في قياس الأصول المادية أو الطبيعية. يشير إلى التضخمية التي تتحملها المنشأة للحصول على وتدريب وتطوير الموارد البشرية، ويكون من عنصرين أساسيين:

► تشمل النفقات التي تتكبدها المنشأة لتوظيف الأفراد، والتي قد تتضمن التكاليف المرتبطة بالإعلانات، المقابلات، وتكاليف التوظيف؛

► تتضمن النفقات التي يتم إنفاقها على تدريب وتطوير الموظفين لتحسين مهاراتهم وزيادة قدرتهم على أداء مهامهم بفعالية. قد تشمل تكاليف البرامج التدريبية، ورش العمل، والدورات التعليمية.

أجرى عدد من الباحثين الأميركيين تجربة عملية في عام 1968 لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على أساس بيانات التكلفة التاريخية من خلال الخطوات التالية:

► فصل التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية عن التكاليف الأخرى في المنشأة.

#### «تصنيف العناصر إلى:

- عناصر جارية: التي تُحمل على حسابات النتيجة.
- عناصر رأسمالية: التي تُحمل على حسابات الأصول البشرية.

«تصنيف حسابات الأصول البشرية إلى حسابات مساعدة مختلفة لتسهيل تتبع التكاليف.

«إضافة التكاليف المرتبطة باستنفاذ الموارد البشرية إلى عناصر التكلفة الجارية.

#### 12-تكلفة الإحلال للموارد البشرية

مدخل تكلفة الإحلال يختلف عن مدخل التكلفة التاريخية في أن احتساب قيمة الأصول البشرية يتم باستخدام الأسعار الجارية بدلاً من الأسعار التاريخية. هذا الأسلوب يهدف إلى قياس تكلفة إحلال الموارد البشرية القائمة بموارد بشرية جديدة. يتماشى هذا الأسلوب مع فكرة أن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يمكن أن تتغير مع مرور الوقت، ويأخذ بعين الاعتبار التكاليف المرتبطة بإيجاد وتدريب بدائل للموارد البشرية الموجودة.

#### 13- نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة

تقوم هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المتوقعة Potential Services من الأصول البشرية كعامل أساسى لتقويم هذه الأصول وهذا ما تهمله أساليب التكلفة.

ويمكن التمييز بين معنيين مختلفين لمفهوم القيمة اقتصادياً:

**الأول:** أنها تعبّر عن الفائدة عن مورد معين، أي تعبّر عن المنفعة وتسمى قيمة الاستعمال.

**الثاني:** أنها تعبّر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، أي تعبّر عن القوة البشرية وتسمى قيمة التبادل (فتح، 2000، ص 5)

وتقوم كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة على أساس أن المحدد الرئيسي لكون أي شيء له قيمة هو قدرة هذا الشيء على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل.

وقد أشار إلى ذلك الاقتصاديون، فمثلاً لود فنج موسيس قال: "كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكّر أولاً في المنفعة" أما إيرفينج فيشر فقد قال: "لا شك في أن مشتري أي أصل رأسمالي يقوم بتقديم هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه، وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة، أو بمعنى آخر المساوي الحالى أو القيمة الحالى أو المخصومة، أو القيمة المرسلة لهذا الأصل، وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة، وعليه يمكن تعريف قيمة الأصل على أنها القيمة الحالى للخدمات المتوقعة في المستقبل وينسجم ذلك المفهوم الاقتصادي للقيمة مع البشر،

## أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قامة

لأنهم قادرون على تقديم خدمات مستقبلية، وبالتالي يمكن تعريف قيمة البشر بأنها "القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم في المستقبل" (Flamholtz, E, 1974, P243).

ونعرض فيما يلي أهم نماذج قياس وتقدير الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:

### 1-1- نموذج الشهرة غير المشتراء لـ "هرمانسون"

تقوم هذه الطريقة على أساس المقوله: إن أحسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة " وبمعنى آخر فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية.

وبالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية من خلال القوائم المالية وليس الاستخدامات الداخلية التنظيمية.

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الأرباح غير العادية التي تتحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشآت المشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانيات، واعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للأصول البشرية.

ويقترح هرمانسون(Hermanson) قيمة التعويضات المعدلة (القيمة الحالية لتدفق المدفوعات من الجور في المستقبل) لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمنشأة ويتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة بإدخال "معامل كفاءة" Efficiency Factor لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في منشأة معينة.(Hemanson, 1964, P712).

ويقوم أسلوب هرمانسون على اعتبار أن قيمة الموارد البشرية لمنطقة ما يمكن أن تقدر من خلال رسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءا منها، ويسمى هرمانسون الطريقة "بنموذج الشهرة غير المشتراء" (الشهرة المكونة ذاتيا) بسبب المقارنة بين عائد استثمار المنشأة المعينة وعائد استثمار جميع المنشآت الأخرى وذلك بطريقة مماثلة كما هو معروف عند تقويم الشهرة الداخلية المنتجة ذاتيا(Hemanson, 1964, P712). ويتمتع هذا النموذج بميزة محدودة نظرا لأنه:

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ؛
- وحتى لو اعتمد على معدلات إيرادات تنبؤية فإنه لن يكون أفضل من الإيرادات المتباينا بها؛

- ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول "غير الممتلكة" وبالتالي لم يترك مجالا للأصول غير الممتلكة الأخرى أو مجالا للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقا لسجلات الشركة(المنظمة)؛

- ويفترض هذا النموذج ضمنا قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة ايجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطى(فتح، 2000، ص34)

### 13-2- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ "لف" و "شوارتز"

قام الباحثان لف وشوارتز بتطوير نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، مستندين إلى نظرية إيرفينغ فيشر لرأس المال. هذا النموذج يعكس المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري من خلال تقييم القيمة الحالية لتدفقات الدخل المستقبلية التي يُنتجهما الأفراد. وفقاً لنظرية فيشر، رأس المال هو مصدر لتدفق الدخل، وقيمة تُحدد على أساس القيمة الحالية لتدفقات الدخل المستقبلية.

$$V = \sum_{t=1}^T \frac{S_t}{(1+r)^t}$$

حيث:

٧: القيمة الحالية لرأس المال البشري  $S_t$  : الدخل المتوقع أو الرواتب في السنة

٢: معدل الخصم السنوي (سعر الفائدة)  $r$  : عمر الإنتاج المتوقع للموظف (عدد السنوات)

إن استخدام هذا النموذج يتطلب دراسة طبيعة الوظائف في المنشأة دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة إلى مجموعات متماثلة في الكفاءة والمؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام الإحصائيات الخاصة بدخول مجموعات الأفراد المماثلة للمجموعة المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة والفاعلية والعمر....الخ.

من مميزات هذا النموذج يقدم مقاييسا مقبولا لرأس المال الإنساني، ويمكن أن يكون هذا المقاييس مفيدا في إجماليات الإحصائيات الوطنية، كما يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المنشآة، كذلك يبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي المساعدة في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمنشأة مع نظيرتها في المنشآت الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية (الفضل، 2002، ص111).

### 13-3- نموذج تقويم المكافآت المستقلة فلامبرولتر

## أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قالمة

نموذج فلامهولتز لتقويم المكافآت المستقلة يعتمد على مفهوم أن قيمة الموارد البشرية لا تتعلق بتكلفتها المباشرة فقط، بل أيضاً بالعائد المتوقع من استخدامها. يعني هذا النموذج بتحديد القيمة الحالية لخدمات الأفراد في المنظمة ويعتبر من النماذج الأكثر تقدماً في مجال تقييم الأصول البشرية، حيث يركز على العوائد المستقبلية المتوقعة من الأفراد في أدوارهم المختلفة.

### الخطوات الأساسية لتطبيق نموذج فلامهولتز:

- ❖ يجب تحديد وتوصيف مجموعة من الحالات أو الأدوار المختلفة التي يمكن أن يشغلها الفرد في المنظمة خلال مسيرته؛
- ❖ تحديد القيمة أو الأهمية الاقتصادية لكل حالة بالنسبة للمنظمة؛
- ❖ تقدير الفترة التي سيظل فيها الفرد في المنظمة ومدى احتمالية بقائه في المنصب؛
- ❖ تقدير احتمال أن يشغل الفرد كل حالة من الحالات المتوقعة في أوقات مستقبلية محددة.

يمكن التعبير عن القيمة القابلة للتحقيق المتوقعة لشخص أو موظف باستخدام المعادلة التالية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left\{ \sum_{j=1}^m \frac{R_{ij} - P(R_{ij})}{(1+r)^K} \right\}$$

حيث:

$E(RV)$  القيمة المتوقعة للموارد البشرية.

$R_{ij}$  العائد المتوقع من الحالة  $j$  في السنة  $i$ .

$P(R_{ij})$  التكاليف المرتبطة بالحالة  $j$  في السنة  $i$ .

٢. معدل الخصم.

K عدد السنوات حتى الوصول للحالة أو المنصب  $j$ .

تطبيقات النموذج:

► تم استخدام النموذج بشكل عملي في جمعية المحاسبين القانونيين CPAs في شيكاغو كحالة دراسية؛

► يمكن تقدير صافي مكافآت الخدمة باستخدام نماذج بدائلة مثل تكلفة الاستبدال، وهي تكلفة استبدال فرد بأخر قادر على تقديم نفس الخدمات.

بإجمال، يعتبر نموذج فلامبرولتز أداة قوية لتقدير قيمة الأفراد في المنظمة، لكنه يتطلب معالجة دقيقة للعوامل الاقتصادية والتوقعات المستقبلية لتحديد قيمته بشكل فعال.

#### 13-4- نموذج المنافع الصافية المعادلة المخصومة لـ "أوغان" Ogan

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر ملائمة للمنظمة، وقد اقترح أوغا ن Ogan نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجي التكلفة والمنفعة Cost and Benefit لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نموذجه بالرموز التالية (Ogan, 1976,P309) :

$$K_{kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{L-T} \frac{1}{(1+r)^k} (V_{aj})$$

ويستخدم النموذج لحساب المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكيد المحسومة مع محددات، ولهذا النموذج ميزة استخدامه في منظمات أو مجموعات من الناس الذين تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل حالة موظفي البيع، والخبراء، ومؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية وحالات أخرى، حيث يعتمد تحديد العوائد على بيانات لوقت الذي يقتضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

ويمكن أن يطبق النموذج على فوائل منتظمة لتحديد التبدلات في قيمة الموارد البشرية أو ربما ضبطها.

#### 13-5- نموذج (ليكرت) في قياس قيمة التغير في القدرة الإنتاجية للموارد البشرية

في دراسة أخرى لاحقة عام 1973 لنفس العالم (ليكرت)، أشار إلى أنه يمكن قياس التغير في القدرة الإنتاجية للموارد البشرية بالتنظيم من فترة إلى أخرى باستخدام وحدة النقد، والتي يمكن رسمتها فتشير إلى التغييرات التي حدثت في قيمة الأصل البشري، وذلك بالاعتماد على نفس المتغيرات الأساسية الثلاثة السابق عرضها.

وقد استخدم تعبير "إجمالي القدرة الإنتاجية" ليشير به إلى البيانات المجمعة من قياسات الأداء العديدة كالإنتاجية والتكاليف والأرباح، والذي يتأثر بمجموعة من العوامل بنسب معينة.

ويعتمد في هذا التحليل السلوكي على القياس الدوري كمفتاح المتغيرات المعرفة، وللوصول إلى نتائج هذا القياس استخدم (ليكرت) أسلوب الاستقصاء القائم على أسئلة تعكس عناصر ودقائق علاقات التنظيم والقمة الشرطية لكل عنصر، فقد قسم الاستقصاء الذي أجراه إلى أربعة أقسام يتضمن كل قسم منها خمسة عناصر، وقد أجري الدراسة على أربعة أنظمة إدارية مختلفة وتوصل إلى

نفس النتيجة في إمكانية القياس حيث النظام المركزي البحث والنظام اللامركبة والنظام الذي يجمع المركبة واللامركبة والنظام الذي يقوم على الأسس العلمية في الإدارة.

وقد أضاف ليكرت أنه بعد إجراء هذا القياس السلوكي في التنظيم والوصول إلى نسب المتغيرات كما سبق يمكن قياس قيمة التغيير في القدرة الإنتاجية للتنظيم البشري بوحدة النقد، وذلك عن طريق التنبؤ بمكاسب المنظمة المستقبلية، واعتماداً على الأهمية النسبية للمتغيرات النهائية التي عادة ما تمثل الأرباح، ثم برسملة هذه النتائج وإيجاد قيمتها الحالية الصافية يمكن الحصول على التغيرات النقدية التي حدثت في الأصول البشرية.

### 13-6 نموذج محددات قيمة الفرد لـ "فلامهولتز" (Flamholtz)

حاول فلامهولتز على المستويين النظري والمفهوم تحديد التغيرات الأساسية التي تحدد قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة، والعلاقات بين هذه التغيرات. يركز النموذج على تحديد العوامل التي تؤثر في قيمة الأفراد في سياق المنظمة، ويعتبر هذه العوامل محددات يمكن تصنيفها كمعايير نقدية أو غير نقدية. يعتمد النموذج على مفهوم القيمة المتوقع تحقيقها (Expected Realizable Value) ويستند إلى النظرية الاقتصادية لرأس المال التي اقترحها إيرفينغ فيشر.

أهم النقاط في النموذج تشمل:

أ- يُعرف النموذج قيمة الفرد بأنها القيمة التي يمكن تحقيقها في المستقبل بناءً على الخدمات والمهارات المتوقعة منه.

ب- يعتبر المقياس المشروط خطوة هامة لأنها تقدم مقاييسًا ضمنيًّا يتعارض مع المفهوم التقليدي لقيمة الفرد، والتي قد لا تميز بين بعدي القيمة. النموذج يركز على القيمة المحتملة المشروطة للمنظمة بدلاً من القيمة المتوقعة فقط.

ت- قيمة الفرد ليست مجرد نتائج للصفات الفردية فقط، ولكنها تعتمد أيضًا على مجموعة من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسيكولوجية، بالإضافة إلى دور الفرد داخل المنظمة.

ث- يرى فلامهولتز أن النموذج يمكن أن يكون مفيدًا في:

- ❖ اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية؛
- ❖ تحقيق الرقابة والتقارير عن الموارد البشرية؛
- ❖ تسهيل الوظائف الاجتماعية والرقابية في المنظمات.

النقد الموجه للمنهجية يتناول عدة نقاط رئيسية:

- المعالجة تركز على الفرد ككيان مستقل دون الأخذ في الاعتبار التأثيرات التنظيمية. على سبيل المثال، لا يمكن تحديد قابلية الفرد للترقي بناءً فقط على مهاراته أو نشاطه، بل يجب أيضًا اعتبار قابلية الآخرين للحصول على نفس الترقية.
- التركيز كان على الفرد الواحد بدلاً من مجتمع الأفراد داخل المنظمة. كما لم يتناول كيفية قياس المتغيرات السلوكية المستخدمة، سواء كانت نسبية (كما في مقياس ليكرت) أو كمية؛
- يظل التحدي الأكبر هو كيفية قياس العلاقات السلوكية بين الأفراد في المنظمة وكيفية التعبير عنها. هذا يجعل المحاسبين يتجنبون قياس قيمة الموارد البشرية في التقارير المالية حتى وقت قريب. ومع ذلك، هناك محاولات بحثية مستمرة لقياس السلوك باستخدام أنظمة ديناميكية، كما فعل T.E. Gambling في عام 1974.
- يوجد افتراض بأن رقم واحد، سواء كان تكلفة أو قيمة، يمكن أن يكون مفيداً لجميع الأعراض. هذا الاعتقاد شائع في الأبحاث المتعلقة بقياس الأصول البشرية، حيث تناوش المزايا والعيوب وكأنها بدائل شاملة، مع عدم الأخذ في الاعتبار التباين بين الأوضاع.
- تركز على قياس الأداء وتهدف إلى توثيق ما حدث بالفعل. في هذه الحالة، يمكن اعتبار التكلفة التاريخية أساساً مناسباً لتقييم الأصول المرتبطة بالعاملين؛
- تركز على اتخاذ القرارات بناءً على التوقعات المستقبلية. يجب أن تكون طرق القياس مرتبطة بشكل وثيق بالقرارات المتخذة، حيث لا يمكن استخدام نفس الأساليب لجميع القرارات. فمثلاً، قياس تكلفة الاستغناء عن موظف قد يكون مفيداً في قرار الاستغناء، لكن ليس له علاقة بقرارات التعيين أو النقل أو التدريب.

#### 14- محاسبة الموارد البشرية من منظور كتابات أخرى

- O. Regan & O. Donnell وفقاً لدورهم التقليدي، تُعتبر محاسبة الموارد البشرية المصدر الأساسي للمعلومات المرتبطة بمصالح أصحاب الحصص في رؤوس أموال المؤسسات. ومع ذلك، أشاروا إلى أن المحاسبة الحالية للموارد البشرية قد تكون غير قادرة على تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بالكامل للمستخدمين في الوقت الحالي. (Regan, O., & O'Donnell, 2000, P67-82)
- وفقاً لدورهم التقليدي، تُعتبر محاسبة الموارد البشرية المصدر الأساسي للمعلومات المرتبطة بمصالح أصحاب الحصص في رؤوس أموال المؤسسات. ومع ذلك، أشاروا إلى أن المحاسبة الحالية للموارد البشرية قد تكون غير قادرة على تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بالكامل للمستخدمين في الوقت الحالي.

## أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قالمة

• N. Bontis: في دراسته حول الإفصاح عن رأس المال البشري في المؤسسات الكندية، أقر أن الإفصاح عن رأس المال البشري ما زال مقصوراً في نطاق الدراسات الأكاديمية، وأن معظم المؤسسات الكندية لم تُعِر اهتماماً كبيراً لهذا النوع من الإفصاح. فعلى الرغم من أهمية هذا الموضوع، فإن استخدام المصطلحات المحاسبية المتعلقة برأس المال البشري قليل جدًا في التقارير السنوية. (Bontis, N., 1996, P40-48)

### American Accounting Association Committee Reports:

ترى اللجنة أن دور محاسبة رأس المال البشري يمكنني في التنسيق بين القرارات المالية على المستويين الداخلي والخارجي للمؤسسة. بالنسبة للقرارات الداخلية، تتيح محاسبة رأس المال البشري اتخاذ قرارات تأخذ بعين الاعتبار المتغيرات المختلفة، حيث قد تسيء مثل هذه القرارات تقدير الآثار المرتبطة بها على المديين الطويل والقصير. كما يشير التقرير إلى أن الموارد البشرية تمثل إلى ذاتية أكثر من الكمية. ويشدد أيضًا على حاجة المستثمرين المستمرة لمعرفة حجم رأس المال البشري وتغييراته على مدى فترة زمنية محددة. بالإضافة إلى ذلك، يعتبر التقرير أن أحد الأهداف الرئيسية لرأس المال البشري هو تطوير طرق قياس قيمة وتكلفة الموارد البشرية، مما يساعد في اتخاذ قرارات صائبة بشأن التوظيف والتعويض والتطوير، وكذلك في مراقبة الاستخدام الفعال للأصول البشرية.

باختصار، تتناول هذه الكتابات جوانب مختلفة من محاسبة الموارد البشرية، بما في ذلك

التحديات في تقديم معلومات موثوقة، قلة الاهتمام بالإفصاح عن رأس المال البشري في المؤسسات، وأهمية تنسيق القرارات المالية المتعلقة بالموارد البشرية. (American Accounting Association, 2000, P257-273):

### 15- المنهجية المتبعة وتحليل البيانات

1-15 مصادر جمع البيانات: جرت عملية جمع البيانات من خلال إستبانة وزعت على المصالح الإدارية من موظفين و مسيري المؤسستين ،الجزائرية للمياه "وحدة مدينة قالمة" و مؤسسة خاصة لإنتاج العجائن "عمر بن عمر" قالمة، حيث وزعت 100 إستبانة ولم تجمع سوى 83 منها.

### 15-2- تحليل البيانات و تفسيرها

1-2-15 اختبار "Mann-Whitney" للفرضية: " إدراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة وملمودة يُحدث تأثيراً إيجابياً على القوائم المالية".

H00 : " عدم ادراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة وملمودة يُحدث تأثيراً إيجابياً على القوائم المالية".

H01 : " عدم ادراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة و ملموسة لا يحدث تأثيرا ايجابيا على القوائم المالية ".

الجدول 1 Ranks:

|               | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------------|---|-----------|--------------|
| نعم الإجابة 1 | 4 | 6.50      | 25.00        |
| لا            | 4 | 2.50      | 10.00        |
| Total         | 8 |           |              |

الجدول 2 Test Statistics b

|                                | الإجابة 1         |
|--------------------------------|-------------------|
| Mann-Whitney U                 | .000              |
| Wilcoxon W                     | 11.000            |
| Z                              | -2.062            |
| Asymp. Sig. (2-tailed)         | .015              |
| Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] | .029 <sup>a</sup> |

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: الفقرة 1

#### أ- نتائج اختبار الفرضية الأولى:

كشفت نتيجة التحليل في (الجدول 1) بأن غالبية المستطلعين اتفقوا على أن عدم ادراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة و ملموسة يحدث تأثيرا ايجابيا على القوائم المالية، فالخيار "نعم" يمثل أعلى رتبة 6.50 في حين الخيار "لا" يمثل أقل رتبة 2.50 ، أما النتيجة المعروضة في (الجدول 2) فقد بين اختبار "Mann-Whitney U" القيمة 0.00 و هذه إشارة واضحة في ((U=P)(0.03)<(0.05)). من هنا فإن القيمة P التي تمثل 0.03 هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، هذا ما يؤدي بنا إلى رفض الفرضية الصفرية، وبذلك نستطيع تأكيد و بقوة فرضية أن عدم إظهار رأس المال البشري في الميزانية له أثر ملموس على القوائم المالية .

15-2-2- اختبار Mann-Whitney للفرضية: " الإفصاح عن رأس المال البشري يساهم في نمو المؤسسة".

H11 : "الإفصاح عن رأس المال البشري لا يعزز من قيمة وثروة المؤسسة ".

H02 : "الإفصاح عن رأس المال البشري يعزز من قيمة وثروة المؤسسة ".

**أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة  
الجزائرية للمياه وحدة قالمة**

**الجدول 3**

**Ranks**

|               | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------------|---|-----------|--------------|
| نعم الإجابة 2 | 4 | 6.25      | 24.00        |
| لا            | 4 | 2.75      | 11.00        |
| Total         | 8 |           |              |

**الجدول 4**

**Test Statistics**

**b**

|                                | الإجابة 2         |
|--------------------------------|-------------------|
| Mann-Whitney U                 | 1.000             |
| Wilcoxon W                     | 12.000            |
| Z                              | -2.025            |
| Asymp. Sig. (2-tailed)         | .043              |
| Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] | .050 <sup>a</sup> |

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: الفقرة 2

بـ- نتـيـجة اختـيـار الفـرـضـيـة الثـانـيـة كـشـفـت نـتـيـجة التـحلـيل في (الـجـدـول 3) بـأنـ غالـيـة المـسـطـلـعـيـن اـتـقـوا عـلـى أـنـ "الـإـفـصـاحـ عـنـ رـأـسـ الـمـالـ الـبـشـريـ يـعـزـزـ مـنـ قـيـمـةـ وـثـرـوـةـ الـمـؤـسـسـةـ" ، فالـخـيـارـ "نعمـ" يـمـثـلـ أـعـلـىـ رـتـبـةـ 6.25ـ فـيـ حـيـنـ الـخـيـارـ "لاـ" يـمـثـلـ أـقـلـ رـتـبـةـ 2.75ـ . أـمـاـ النـتـيـجةـ الـمـعـروـضـةـ فيـ (الـجـدـول 4) فـقـدـ بـيـنـ اختـيـارـ "Uـ" Mann-Whitneyـ " الـقـيـمـةـ 1.00ـ وـ هـذـهـ إـشـارـةـ وـاضـحةـ ((P=0.05)=0.05))ـ منـ هـنـاـ فـإـنـ الـقـيـمـةـ Pـ الـتـيـ تـمـثـلـ 0.05ـ هـيـ تـسـاوـيـ مـسـتـوـيـ الدـلـالـةـ 0.05ـ هـذـاـ يـدـلـ عـلـىـ رـفـضـ الـفـرـضـيـةـ الصـفـرـيـةـ، وـ بـذـلـكـ نـسـتـطـعـ تـأـكـيدـ وـ بـقـوـةـ فـرـضـيـةـ أـنـ "الـإـفـصـاحـ عـنـ رـأـسـ الـمـالـ الـبـشـريـ يـعـزـزـ مـنـ قـيـمـةـ وـثـرـوـةـ الـمـؤـسـسـةـ"ـ .

15-3-2-3- اختـيـار Mann-Whitney لـلـفـرـضـيـةـ: "تطـبـيقـ محـاسـبـةـ الـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ يـعـزـزـ مـنـ الـمـيـزةـ الـتـنـافـسـيـةـ لـلـمـؤـسـسـةـ"ـ .

H22 : تـطـبـيقـ محـاسـبـةـ الـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ لاـ يـعـزـزـ مـنـ الـمـيـزةـ الـتـنـافـسـيـةـ لـلـمـؤـسـسـةـ"ـ .

H02 تـطـبـيقـ محـاسـبـةـ الـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ يـعـزـزـ مـنـ الـمـيـزةـ الـتـنـافـسـيـةـ لـلـمـؤـسـسـةـ"ـ .

الجدول 3

Ranks

|               | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------------|---|-----------|--------------|
| نعم الإجابة 2 | 4 | 6.25      | 25.00        |
| لا            | 4 | 2.75      | 11.00        |
| Total         | 8 |           |              |

الجدول 4

Test Statistics <sup>b</sup>

|                                | الإجابة 2         |
|--------------------------------|-------------------|
| Mann-Whitney U                 | 1.000             |
| Wilcoxon W                     | 11.000            |
| Z                              | -2.024            |
| Asymp. Sig. (2-tailed)         | .041              |
| Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] | .050 <sup>a</sup> |

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: الفقرة 2

#### - نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

كشفت نتيجة التحليل في (الجدول 5) بأن غالبية المستطلعين اتفقوا على أن "H02" ، فالخيار "نعم" يمثل أعلى رتبة 6,50 في حين الخيار "لا" يمثل أقل رتبة 2.50، أما النتيجة المعروضة في (الجدول 6) فقد بين اختبار "Mann-Whitney U" القيمة 0.00 وهذه إشارة واضحة ( $P=0.03 < 0.05$ ). من هنا فإن القيمة P التي تمثل 0.03 هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 هذا يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية، وبذلك نستطيع تأكيد وبقوة فرضية أن "H02".

#### الخاتمة

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية نظاماً محورياً يهدف إلى تقديم صورة صادقة تعكس الأنشطة الحقيقية للوحدات الاقتصادية. وفي سياق حالة الجزائرية للمياه، يلعب هذا النظام دوراً حيوياً في تحسين إدارة الأفراد، حيث يعتبر العاملون فيها من أبرز الأصول التي تسهم في تحقيق أهداف المؤسسة. من خلال تعزيز ثقافة الوعي بأهمية الموارد البشرية، يمكن تحسين الأداء وتقديم خدمات مياه أفضل للمواطنين.

لذا، فإن اتخاذ خطوات جدية في تقييم عمليات التوظيف والتدريب والتطوير يصبح ضرورة ملحة. إدراج العنصر البشري كأصل ضمن القوائم المالية سيساهم في جعل الإفصاح عن الموارد البشرية أكثر دقة ودلالة، مما يخدم حالة الجزائرية للمياه والمستفيدون من خدماتها.

## أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة الجزائرية للمياه وحدة قامة

في ختام هذاالمقال، نجد أن رأس المال البشري هو عامل أساسى لا يمكن تجاهله في عالم الأعمال، بما في ذلك قطاع المياه. يتبعين على المحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية تطوير أساليب فعالة لتقدير المهارات والمعرف المتعلقة بهذا المورد، بما يتماشى مع متطلبات حالة الجزائرية للمياه. من خلال إظهار رأس المال البشري بشكل ملموس في الميزانية، يمكن تعزيز القوائم المالية وزيادة ثروة المؤسسة، مما يعزز بالتالي القدرة التنافسية ويحسن من جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.

### اللغة العربية:

- ❖ القاضي حسين و حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية و دار الثقافة، عمان، 2001.
- ❖ جابر فاضل، "تصميم نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، العدد الثاني، 2002.
- ❖ عبد العال أحمد، "تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تحليلية تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 18، العدد 1، 1981.
- ❖ عبد الفتاح عبد السلام أبو معاطي، "محاسبة الموارد البشرية: النظرية والتطبيق"، دار الفكر العربي، مصر، 2004.
- ❖ عطية محمد، مطر، "المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي"، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982.
- ❖ فتوح إبراهيم، "مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية: اقتراح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة إربد للبحوث والدراسات، جامعة إربد الأهلية، الأردن، المجلد 2، العدد 2، 2000.
- ❖ معروف سامر، "تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقويم الموارد البشرية"، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 2، مايو 1986.
- ❖ نمر، نجيبة، "الموارد الإنسانية في الأدب المحاسبي والأدب الاقتصادي"، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 4، المجلد 10، 1982.

### **المراجع باللغة الانجليزية**

- ❖ Akinsoyin, A. B., "Human Resource Accounting: The Myth and Reality," *The Nigerian Accounting*, XXV(2), August 1992.
- ❖ American Accounting Association (AAA), "Committee on Human Resource Accounting," *Accounting Review*, Vol. 48, No. 4, Supplement, 1973.
- ❖ Bontis, N., "Intellectual Capital Disclosure in Canadian Corporations," 2002.
- ❖ Flamholtz, Eric, "A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards," *Accounting Review*, Vol. 46, No. 2, April 1971.
- ❖ Flamholtz, Eric, "Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: A Field Study," *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, No. 3, 1972.
- ❖ Flamholtz, Eric, "Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research," *Journal of Management Studies*, Vol. 11, No. 1, February 1974.

- ❖ Hemanson, R. H., *Accounting for Human Assets*, Occasional Paper No. 14, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business Administration, Michigan State University, 1964.
- ❖ Lev, B., & Schwartz, A., "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements," *The Accounting Review*, Vol. 49, pp. 103-12, 1971.
- ❖ Ogan, P., "A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations," *The Accounting Review*, 51(2), pp. 316-20, 1976.
- ❖ O'Regan, O., & O'Donnell, O., "Recognition and Measurement of Intellectual Resources: The Accounting-Related Challenges of Intellectual Capital," Third International Conference on Practical Knowledge Management (PAKM 2000), Basel, Switzerland, 30-31 October 2000.

#### - ملحق:

- المحور: أ- إدراج رأس المال البشري في الميزانية العمومية بطريقة واضحة وملمودة يحدث تأثيراً إيجابياً على القوائم المالية.

| السؤال  | نعم | لا | المجموع |
|---|-----|----|---------|
| هل إدراج قيمة الموارد البشرية في الميزانية العمومية له أثر ملموس على القوائم المالية؟   | 50  | 33 | 83      |
| هل اعتبار الموارد البشرية كمصادر يمثل أرباح مزيفة؟  | 57  | 26 | 83      |
| هل الإفصاح عن الأصول البشرية يبرز بشكل جيد قياس عائد رأس المال الموظف؟  | 66  | 17 | 83      |
| يرى المحاسب بأن الأصول هو كل شيء ذو قيمة في الميزانية. هل تعتقد بأن الإفصاح عن الموارد البشرية هو بالأهمية مثل باقي الأصول (الممتلكات). | 61  | 22 | 83      |
| المجموع   |     |    | 234     |
| 98  |     |    | 332     |

- المحور : ب- الإفصاح عن رأس المال البشري يعزز من قيمة وثروة المؤسسة.

| السؤال  | نعم | لا | المجموع |
|---|-----|----|---------|
| هل التدريب والتطوير له منفعة اقتصادية إيجابية على المؤسسة؟  | 80  | 3  | 83      |
| هل الإفصاح عن الموارد البشرية يرفع من ثروة المؤسسة؟   | 68  | 15 | 83      |
| هل الكشف عنها كمصادر يخلق إشكالاً بين الفائدة على المدى القصير للإدارة من جهة والفائدة على المدى الطويل للمؤسسة من جهة أخرى؟                            | 67  | 16 | 83      |
| هل أن محاسبة الموارد البشرية سوف تمنح المؤسسة إمكانية بمعرفة القيمة الحالية (الفعالية أو الصافية) لرأسمالها وبالتالي قيمة أسعار الأسهم الحقيقة للمؤسسة؟ | 70  | 13 | 83      |
| المجموع   |     |    | 285     |
| 47  |     |    | 332     |

المحور : ج - تطبيق محاسبة الموارد البشرية يعزز من الميزة التنافسية للمؤسسة.

| السؤال  | نعم | لا | المجموع |
|---|-----|----|---------|
| 1- هل تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين الإنتاجية؟   | 55  | 28 | 83      |
| 2- هل إدراج نكلفة الموارد البشرية ضمن جانب الأصول من الميزانية يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة؟         | 61  | 22 | 83      |
| 3- هل التخطيط طويل المدى للمتغيرات الكمية للموارد البشرية يمكن أن يعود على المؤسسة بفوائد أكبر على نفس المدى؟ | 62  | 21 | 83      |
| 4- هل تعتقد أن بعض الشركات أكثر إنتاجية من غيرها في حالة مماثلة تقريباً.                                      | 60  | 23 | 83      |
| المجموع   |     |    | 238     |
| 94  |     |    | 332     |

**أثر القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية على البيانات المالية في المؤسسات الجزائرية-حالة  
الجزائرية للمياه وحدة قابلة**

---