

دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة-باتنة
The role of human resources accounting in achieving performance excellence in Cement Company Ain Touta-Batna

سميرة عبد الصمد^{1*}

Samira Abdessamed

¹ جامعة باتنة 1 (الجزائر)، samira.abdessamed@univ-batna.dz

تاريخ النشر: 2022-03-31

تاريخ القبول: 2022-03-04

تاريخ الاستلام: 2021-11-15

ملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز، في ظل ما تفرضه بيئة الأعمال المعاصرة من تحديات. استخدمت الدراسة استمارة للاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وشملت عينة الدراسة إطارات شركة الإسمنت عين التوتة، أما التحليل فقد أجري على 114 استمارة. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن الشركة تستخدم لمحاسبة الموارد البشرية بها، كل من طريقة القيمة المضافة وطريقة التكلفة التاريخية.
 - وجود أثر ذو دلالة معنوية لمحاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.
- كلمات مفتاحية:** محاسبة، الموارد البشرية، الأداء المتميز، تكلفة الموارد البشرية.

تصنيفات JEL: J3، L26، J24، M40.

Abstract:

We aim through this study to identify the role of human resources accounting in achieving performance excellence in light of the challenges posed by the contemporary business environment. The study used a questionnaire as a main tool for data collection. The study sample included the tires of the Cement Company Ain Touta. The analysis was conducted on 114 forms. The study reached a number of results, the most important of which are:

- The company uses both the value-added method and the historical cost method to account for its human resources.
- There is a significant effect of human resources accounting in achieving performance excellence at the level $(\alpha \leq 0.05)$.

Keywords: Accounting, human resources, performance excellence, cost of human resources

Jel Classification Codes: M40, J24, L26, J3.

1. مقدمة:

إن الموارد البشرية ممثلة في المعارف والمهارات العالية؛ باتت تحل قمة هرم الاستثمار بالمنظمات في ظل بيئة الأعمال المعاصرة. ذلك أن المنظمات ذات مستويات الأداء المتميز، ما هي إلا منظمات تملك قوة عمل تقوم بأداء مهامها على أكمل وجه وبكفاءة ومهارة عاليتين. وقد أصبح الاهتمام باستثمار العنصر البشري وقياس عوائده في ظل الاقتصاد المعرفي ضرورة حتمية، لا يمكن لأي شكل من أشكال التنظيمات أن يتجاوزها.

لا شك أن محاسبة الموارد البشرية تعتبر أحد أهم المواضيع التي تحظى باهتمام الباحثين والإداريين، حيث أصبحت المنظمات والدول ككل بحاجة إلى معرفة رصيدها البشري، لما لهذا الأخير من أهمية بالغة وتأثير كبير على بقائها واستمرارها. وبالرغم من الجهود العظيمة التي يتم بذلها سواء على الصعيد الأكاديمي أو على صعيد الأعمال، من أجل تطوير مقاييس ومؤشرات لمعرفة قيمة الموارد البشرية بالمنظمات؛ ورغم المحاولات المعتبرة لم يتم التوصل بعد إلى مقاييس موحدة ودقيقة. ويرجع هذا بالدرجة الأولى إلى اللاملموسية التي تتمتع بها الموارد البشرية والصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات الإحصائية التي تتعلق بها.

1.1. إشكالية الدراسة:

حتى تساهم الموارد البشرية بالمنظمات في إحراز مستويات متفردة وغير مسبوقه من الأداء، لا بد من العمل على استثمارها وتنميتها وتحريك الطاقات البشرية نحو الوصول إلى الإبداع والابتكار الخلاق، واستيعاب التكنولوجيات المتطورة والاستعداد لمواجهة مختلف التغيرات، بالتركيز على قياس العائد عليها ومعرفة القيمة المضافة التي يمكن أن تحققها. وعلى هذا الأساس وانطلاقاً مما سبق ذكره، يمكن أن نبرز إشكالية الدراسة من خلال طرح التساؤل التالي: **ما هي أهم المداخل والطرق التي تعتمد عليها شركة الاسمنت عين التوتة-باتنة في محاسبة مواردها البشرية لتحقيق التميز في الأداء؟**

وتدرج تحته التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تعتمد الشركة على كل من مدخل التكلفة ومدخل القيمة في محاسبة مواردها البشرية؟
- ما مدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في إحراز مستويات التميز بالشركة؟

2.1. فرضيات الدراسة:

استناداً إلى إشكالية الدراسة وقصد الإجابة على التساؤلات المطروحة، سيتم الاعتماد على الفرضيتين التاليتين:

- تتم محاسبة الموارد البشرية بالشركة باعتماد كل من مدخل التكلفة ومدخل القيمة.
- لمحاسبة الموارد البشرية دور في تحقيق الأداء المتميز بالشركة محل الدراسة.

3.1. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في تركيزها على حتمية معرفة المنظمات للعائد من استثمار مواردها البشرية، لتحديد بدقة مساهمة العنصر البشري في إضافة القيمة وتحديد بشكل صحيح أفضل المداخل لاستثماره

وتطوير كفاءاته قصد الوصول إلى مستويات التميز والتفرد. كما تظهر أهمية هذه الدراسة في معالجتها لموضوع محاسبة الموارد البشرية، من خلال إعطاء نظرة عامة عن عملية المحاسبة وأهميتها، ثم التركيز على عرض أهم طرق المحاسبة مترجمة في كل من مدخل قياس التكلفة ومدخل قياس القيمة.

4.1. أهداف الدراسة:

فضلا عن أن الدراسة تقدم للمهتمين المعلومات النظرية والعملية حول محاسبة الموارد البشرية؛ من خلال إعطاء نظرة عامة عن هذه المحاسبة. فهي تهدف أيضا إلى تحقيق ما يلي:

- تأكيد أهمية قياس الأصول غير الملموسة بالمنظمات وعلى رأسها المورد البشري، وتوضيح ضرورة تبني وتطوير طرق لمحاسبة هذه الأصول؛ تحض بالمصادقية والقبول، وتكون شاملة لمختلف أبعادها وتبين مساهمتها الفعلية في إضافة القيمة؛
- تسليط الضوء على مختلف مداخل وطرق محاسبة الموارد البشرية بالمنظمات، سواء أكانت هذه الطرق تركز على حساب تكلفة الموارد البشرية أو قيمتها؛
- معرفة واقع محاسبة الموارد البشرية بالشركة محل الدراسة، ومدى مساهمة هذا النوع من المحاسبة في تحقيق مستويات التميز في الأداء.

5.1. الدراسات السابقة:

1.5.1. دراسة (Al mamun Abdulla, 2009)¹: هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات في بنغلادش وخصائص الشركات؛ وتمت الدراسة على مستوى 55 شركة. وخلصت الدراسة إلى أن متوسط الإفصاح عن الموارد البشرية في هذه الشركات يمثل (25%) من مجموع بنود معلومات الموارد البشرية التي ينبغي الإفصاح عنها، كما كشفت نتائج الدراسة أن درجة الإفصاح عن الموارد البشرية تتأثر بشكل موجب ومعنوي بخصائص الشركة المتمثلة في الحجم والربحية والانتماء للقطاع المالي، بينما لم يكن هناك تأثير لعمر الشركة في درجة هذا الإفصاح.

2.5.1. دراسة (Savino and al, 2012)²: هدفت الدراسة إلى البحث عن أسلوب ملائم لمحاسبة الموارد البشرية، من خلال دراسة مقارنة بين مدخلين من مداخل محاسبة الموارد البشرية، وهما محل التكلفة ومدخل القيمة. وخلصت الدراسة إلى أن طرق القياس المعتمدة على مدخل التكلفة تحدد التكاليف الحقيقية للموارد البشرية، وبالتالي تسهل إظهارها في القوائم المالية. أما بالنسبة للطرق المعتمدة على مدخل قياس قيمة العوائد المستقبلية للموارد البشرية، فإنه توجد صعوبة في قياس هذه العوائد.

3.5.1. دراسة (Chao Henry, 2015)³: هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية المناسبة، وأهمية الأصول المعنوية على اعتبارها محرك الأصول المادية وتحسين الأداء، وتمت الدراسة على مستوى 24 جمعية مدرجة أسهمها في البورصة الهندية. وأظهرت النتائج أن 63% من الجمعيات الكبرى تفصح عن البيانات المتعلقة بالمورد البشري، من نفقات توظيف وإعلانات ومكافآت وغيرها. وأن 37% من الإدارات العليا لتلك الجمعيات لا يقررون بأن محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها يؤثر على اتخاذ القرارات الملائمة والأداء العام.

4.5.1. دراسة (محمد نسمان، 2017)،⁴: هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في استمرارية المنظمة بالتركيز على مؤشر الأداء. طبقت هذه الدراسة على شركات مجموعة الاتصالات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين تحقق فرض الاستمرارية والتميز لشركات مجموعة الاتصالات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وبين تطبيق محاسبة الموارد البشرية وكذلك استخدام بطاقة الأداء المتوازن فيها. علاوة على وجود علاقة تكاملية بين محاسبة الموارد البشرية وبطاقة الأداء المتوازن، مما يفتح مجالاً لقياس استمرارية المنشأة من منظور آخر وهو مؤشر الأداء.

5.5.1. دراسة (سلوى درار، 2019)⁵: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قياس محاسبة رأس المال البشري على كفاءة الأداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد. وكانت أهم نتائج الدراسة أن جامعة الملك خالد تعمل على استغلال مواردها البشرية المتاحة، كما أكدت النتائج أن الالتزام بالبيانات المالية فقط لا يحقق الأداء المتميز في الجامعة، وأوضحت النتائج بأن الجامعة لا تتبنى نموذج التكلفة الاستبدالية الشخصية لمحاسبة الموارد البشرية. وأوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية عند إعداد القوائم بالجامعة، وضرورة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية؛ بإدخال وتبني نظام للمحاسبة عن هذه الموارد داخل الجامعة عن طريق التطبيق لنماذج القياس والاستفادة من خبرات الجامعات العالمية والمحلية الرائدة في هذا المجال.

2. محاسبة الموارد البشرية وأهم مداخلها

يشكل الإفصاح عن الموارد البشرية ضرورة ملحة بمختلف أشكال المنظمات، إذ أن توفير المعلومات حول هذه الموارد والجهود المبذولة لتطويرها وتمييزها، يوفر مؤشراً على مدى قدرة هذه المنظمات للوصول إلى أهدافها الإستراتيجية وتحقيق المستويات المتميزة من الأداء.

1.2. مفهوم محاسبة الموارد البشرية

تتعدد المصطلحات التي تستخدم للدلالة على عملية محاسبة الموارد البشرية كمحاسبة الأصول الإنسانية، محاسبة رأس المال البشري، قياس العائد على رأس المال البشري أو تقييم رأس المال البشري وغيرها. ومهما اختلفت التسميات فإن المفهوم العام واحد وهو يصب في تقييم وقياس خدمات العنصر البشري بالمنظمة سواء من ناحية قياس التكلفة أو العائد، ولأغراض التقرير الداخلي أو الخارجي، وبطرق كمية أو نوعية.

وفقاً لـ Sackmann فإن محاسبة الموارد البشرية والتي غالباً ما يشار إليها بمحاسبة الأصول البشرية، تعكس "التحديد الكمي للقيمة الاقتصادية التي يقدمها الأفراد للمنظمة، وهذا من أجل توفير مدخلات لاتخاذ القرارات الإدارية والمالية"⁶.

كما عرفت جمعياً المحاسبة الأمريكية بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات"⁷.

وتعرف بأنها "مجال من مجالات المعرفة المعاصرة، وظيفته الأساسية تزويد الإدارات بالمعلومات الكمية ذات الطبيعة النقدية، والمتعلقة بتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتطويرها وتنمية قدراتها، إضافة إلى تحديد مصاريف إطفائها وشطبها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها والتي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشري"⁸.

وعليه وإن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تتمحور حول القيمة الاقتصادية للعنصر البشري بالمنظمة، والتي يجب متابعتها وقياسها. وإن تكاليف هذا العنصر البشري تمثل استثماراً طويل الأمد يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية.

2.2. بيانات محاسبة الموارد البشرية

- هي بيانات رئيسية لإدارة العنصر البشري، تستخدم في قاس قيمته. وتتمثل هذه البيانات في:⁹
- البيانات الأساسية للعاملين، البيانات الديمغرافية (الفئة الوظيفية، النوع، العرق، السن، ترتيبات العمل، الغياب والمرض، الأجور وغيرها)؛
 - تنمية الأفراد وبيانات الأداء، برامج التعلم والتطوير، وإدارة الأداء / التقييمات المحتملة والمهارات والمؤهلات؛
 - البيانات الإدراكية، مجموعات التركيز والمقابلات؛
 - بيانات الأداء، المالية والتشغيلية والعملاء.

3.2. طرق محاسبة الموارد البشرية

تطورت وظيفة الموارد البشرية تطوراً كبيراً فيما يتعلق بالقياس والتقييم في السنوات الأخيرة، فمنذ الستينيات استخدمت عدة طرق للقياس¹⁰، كما تغيرت مقاربات القياس مع مرور الوقت. ورغم عدم الاتفاق على طرق موحدة للقياس ومحاسبة الموارد البشرية ومعرفة قيمتها، فقد اقترحت بعض المداخل والطرق، نحاول فيما يلي التطرق إلى أهمها:

1.3.2. مدخل قياس تكلفة الموارد البشرية

تعددت طرق محاسبة الموارد البشرية بتعدد مفاهيم التكلفة طبقاً للأغراض المختلفة لاستخدامها، من أهم هذه الطرق ما يلي:

أ- طريقة التكلفة التاريخية

تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده، وحسب هذه الطريقة يعامل الأفراد كأصول مادية الأخرى، بحيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين الأول يعامل كمصروفات جارية كالرواتب والأجور، في حين يعامل القسم الثاني كمصروفات رأسمالية مثل نفقات التدريب والاختيار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل. ولقد قدم Flamholtz نموذجاً لتحديد التكلفة التاريخية للموارد البشرية، ويترجم هذا النموذج التكلفة التاريخية في:¹¹

التكلفة التاريخية = تكلفة الحصول (تكاليف الاستقطاب، الاختيار والتعيين، ترقية) + تكلفة التعليم (تكاليف التدريب، وقت المدرب، الإنتاجية لضائعة خلال فترة التدريب)

ويمكن القول بأن هذه الطريقة تتميز بالسهولة والبساطة في محاسبة الموارد البشرية، علاوة على موضوعيتها كونها تعتبر تكاليف الحصول على الأفراد وتعليمهم تكاليف رأسمالية تجري رسملتها على فترات استخدامها.

إلا أن أهم ما يؤخذ على طريقة التكلفة التاريخية، هو أن قيمة الموارد البشرية تتغير مع الزمن، سواء بالزيادة من خلال اكتساب معارف ومهارات جديدة أو بالنقصان بسبب السن أو المرض أو غيرها، مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمتهم الاستثمارية.

ب- طريقة تكلفة الإحلال

يقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي ستتحملها المنظمة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن. وتنقسم هذه التكلفة إلى نوعين هما تكلفة الإحلال الوظيفي وتكلفة الإحلال الشخصي، ويكمن الفرق بينهما في أن الأولى هي التضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل إحلال شخص محل آخر، بحيث يكون البديل قادرا على تحمل نفس الأعباء في نفس الوظيفة، وتشمل هذه التكلفة: تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعليم وتكلفة ترك العمل. في حين أن تكلفة الإحلال الشخصي تترجم التضحية التي تتحملها المنظمة لتغيير فرد يعمل لديها حاليا ببديل قادر على تقديم مجموع خدمات تعادل خدمات الفرد الحالي في كافة الوظائف التي يمكن أن يشغلها. أي أن تكلفة الإحلال الشخصي تشمل: كل مكونات الإحلال الوظيفي × جميع الناصب المستقبلية التي يمكن أن يشغلها¹².

تجدر الإشارة إلى أن أهم ما يميز طريقة تكلفة الإحلال في محاسبة الموارد البشرية بالمنظمات، أنها تساعد إدارة الموارد البشرية بشكل كبير في القيام بالتخطيط الوظيفي وتخطيط التعاقب والإحلال. علاوة على ترشيد القرارات المتعلقة بتوظيف وتدريب العاملين وتخطيط مساراتهم الوظيفية.

ج- طريقة العوائد المستقبلية

من خلال هذه الطريقة يتم قياس قيمة الموارد البشرية من خلال التنبؤ وتقدير عوائدها المستقبلية التي يمكن الحصول عليها. وبذلك فإن هذه الطريقة تتطلب تقدير الأجور والتعويضات المختلفة التي ستدفع للعاملين مستقبلا وتنزيلها أو طرحها كنفقات في الميزانية للتمكن من الوصول إلى التكلفة الإجمالية للموارد البشرية من واقع متوسط الأجور والتعويضات¹³. ومن أهم النماذج المستخدمة في قياس العوائد المستقبلية للموارد البشرية: نموذج قيمة ناتج العمل، نموذج الأجور والمرتبات، نموذج الاختلافات في تكلفة العمل ونموذج تخصيص العوائد. ما يمكن قوله بصفة عامة هو أن إمكانية تطبيق هذه الطريقة محدودة للغاية، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار عنصرا واحدا فقط من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية وتهمل باقي عوامل تكلفته.

د- طريقة تكلفة الفرصة الضائعة

يمكن تعريف تكلفة الفرصة الضائعة؛ بأنها قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل عن الاستخدام الحالي، أي مجموع المنافع التي تتم التضحية بها قصد استخدام المورد البشري استخداما بديلا. وتعتمد هذه الطريقة على التركيز على الفئة المتميزة والماهرة من الموارد البشرية، والعمل على تقييمها على أساس أنها أصول يمكن استخدامها أكثر من استخدام واحد، أي استخدامها في عدة بدائل لمعرفة قيمتها في أفضل استخدام. إن أهم ما يميز طريقة تكلفة الفرصة الضائعة أو البديلة، هو أنها تساعد على إيجاد أفضل الظروف لاستقطاب الموارد البشرية، وتوفير أساس ملائم لتخطيط وتقييم العنصر البشري بالمنظمات. إلا أنها لا تهتم بالفئة العادية من العاملين الذين يفتقرون إلى المهارات والكفاءات العالية¹⁴.

2.3.2. مدخل قياس قيمة الموارد البشرية

في ضوء هذا المدخل ظهرت العديد من الطرق التي تحاول التوصل إلى محاسبة المورد البشري بالمنظمات، من خلال التركيز على الخدمات التي يمكن أن يقدمها للمنظمة خلال حياته المهنية بها. وهذا ما أهملته أساليب التكلفة، التي انصب اهتمامها فقط على التكاليف والنفقات المتعلقة بالمورد البشري. من أهم طرق قياس القيمة ما يلي:

أ- طريقة محددات قيمة الفرد (نموذج Flamholtz)

تحدد هذه الطريقة قيمة الموارد البشرية ممثلة في مجموع العاملين؛ بعدد ونوع مراحل الخدمة التي يشغلونها وقيمة الخدمات التي يقدمونها. ويعتمد هذا النموذج على نظرية الاحتمالات لتحديد الفترة التي يبقى فيها الفرد في مرحلة خدمية معينة، وبعد تحديد قيمة الخدمات (الإيرادات المتوقعة) يتم ضربها بمعامل خصم ملائم للوصول إلى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة¹⁵. وحسب هذا النموذج توجد محددات تتأثر ببعضها للوصول إلى قيمة الفرد وهي: صفات الفرد والمنظمة، محددات القيمة الشرطية، واحتمال بقاء الفرد في التنظيم. ويمكن القول بأن هذا النموذج يعتبر من أولى الخطوات التي حاولت حساب العائد على الموارد البشرية بالمنظمات، إلا أنه يعاني من نقائص كثيرة أهمها صعوبة الحصول على البيانات التي يمكن الاعتماد عليها كمدخلات.

ب- طريقة رسملة الرواتب والأجور

حسب هذه الطريقة تمثل تتم رسملة الأجور والرواتب التي من المتوقع أن يحصل عليها الفرد حتى سن التقاعد أو الوفاة. فقيمة الفرد هي القيمة الحالية للرواتب والأجور، ويمكن استخدام نفس الأسلوب بالنسبة للمجموعات. أي أن هذه الطريقة تعتمد على رسملة الرواتب والأجور المدفوعة للأفراد خلال بقائهم بالمنظمة أخذًا بعين الاعتبار احتمالات الوفاة قبل التقاعد، وهو ما أهملته النماذج السابقة.

ج- طريقة العائد على الجهد المبذول (نموذج Watson)

تركز هذه الطريقة على الجهد المبذول من قبل الأفراد في عمليات المنظمة المختلفة، وأوضح Watson أن استخدام هذا النموذج يساعد في الحصول على بيانات مفيدة من شأنها رفع كفاءة استخدام الموارد البشرية بالمنظمة، و قد حدد عدة معاملات لعدد من العناصر لمحاسبة الموارد البشرية من خلال

التمييز بين الجهد المبذول من قبل كل فرد وهي: توصيف الوظائف، درجة كفاءة أداء الفرد لعمله، ومستوى الخبرة. وبتطبيق هذه الطريقة يتم إعطاء معاملات لكل عنصر من العناصر السابقة. وبضرب المعاملات السابقة (معامل التوصيف × معامل درجة الكفاءة × معامل مستوى الخبرة) يتم الحصول على مقياس الجهد المبذول لكل فرد بالمنظمة.

د- نموذج Morse

إن ما يميز نموذج Morse عن النماذج السابقة هو اعتماده على إضافة متغيرات جديدة للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وتتمثل هذه المتغيرات في:

1. قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من المورد البشري أو الإيرادات المستقبلية له.

2. قياس إجمالي التكلفة المتوقع إنفاقها على المورد البشري.

والفرق بين 1 و 2 يمثل القيمة الحالية للمورد البشري.

إن الشيء الإيجابي الذي أضافته هذه الطريقة هو أنها ركزت على كل من التكلفة المتوقعة وكذلك العائد المتوقع. إلا أن استخدام التكلفة أو القيمة أو إحداهما يعتبر أمراً صعباً أو مستحيلاً في بعض الأحيان نظراً لاحتوائهما على مجموعة من المتغيرات التي يصعب قياسها كتوقع الفترة التي يبقى فيها الفرد منتسباً للتنظيم مثلاً¹⁶.

ه- طريقة القيمة الاقتصادية المضافة

تستخدم هذه الطريقة لمعرفة القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية بدلاً من الاعتماد على التقارير المالية¹⁷، وتشتق هذه الطريقة من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المنظمة في تاريخ القياس. ويتم حسب هذه الطريقة تقييم المجموعات من الأفراد عن طريق تقدير مساهمتهم في إجمالي القيمة الاقتصادية المضافة للمنظمة، وذلك عن طريق التنبؤ بقيمة المكاسب المستقبلية للمنظمة. ويتم ذلك من خلال قياس المساهمة النسبية للموارد البشرية في المساهمة الكلية للمنظمة عن طريق نسبة الاستثمارات في الموارد البشرية إلى الاستثمارات الكلية.

وعلى الرغم من سهولة هذه الطريقة وبساطتها، إلا أنه من الصعب فصل الأرباح الناتجة عن المورد البشري عن تلك الناتجة عن رأس المال الإجمالي.

3. إطار مفاهيمي حول الأداء المتميز

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء العالي أو المتفوق أو المتميز بشكل خاص، من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تحظى باهتمام كبير من قبل المنظمات لارتباطها بشكل كبير بهدف ونجاح المنظمات في ظل البيئة التنافسية المتغيرة.

1.3. مفهوم الأداء المتميز

يعكس الأداء المتميز مجموع السلوكيات والقدرات والمهارات والمعارف العالية التي يتمتع بها الأفراد العاملين في المنظمة، كما أنه يتضمن التفرد والتجديد وكل الأنظمة والقرارات والأعمال التي تتبناها المنظمة لتحقيق أداء كفاء يسمح لها بالتفوق والتميز على غيرها من المنظمات. يعرف الأداء المتميز على أنه "الريادة والإبداع في تقديم المنتجات والخدمات وتحقيق نتائج مبهرة ترضي العملاء والمساهمين والعاملين، وهو مستوى الأداء الوحيد المقبول في عصر التنافسية والعولمة، عصر الانترنت وسيادة تقنيات الإعلام والاتصال وعصر سيادة العقل البشري"¹⁸. كما يعرف على أنه "الأداء الذي تتفرد به المنظمة دون غيرها وهو حصيلة الجهود المبذولة من العاملين في المنظمة لضمان تميز مخرجاتها"¹⁹.

2.3. أهداف التميز في الأداء

يمكن إبراز أهم أهداف التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها من خلال تبني الأداء المتميز كما يلي:²⁰

- التركيز أكثر على رأس المال البشري واستثماره، وزيادة رضاه وولائه؛
- الوصول إلى ثقافة تركز أكثر على العملاء، والحفاظ عليهم؛
- تحسين المشاركة والمسؤولية المجتمعية؛
- التركيز على الأهداف الرئيسية للمنظمة ومتابعة وتطوير أدوات قياس الأداء؛
- رفع الكفاءات وتطويرها بزيادة التعاون والتركيز على الكفاءات البشرية فردية كانت أم جماعية؛
- خلق بيئة عمل تدعم وتحافظ على التحسين المستمر؛
- تقليل المهام عديمة الفائدة في زمن العمل المتكرر، وتقليل المهام اللازمة للحصول على مخرجات ذات قيمة للعميل.

3.3. ثقافة التميز في الأداء

هناك جملة من التحديات الثقافية التي تواجه منظمات الأعمال في تنفيذ إدارة الأداء، ويعتمد محتوى هذه التحديات ومضمونها على رؤية تلك المنظمات ومنظوراتها مقارنة بالواقع القائم، ومن خلال دراسات عديدة لتحديات التغيير الثقافي في المنظمات، نلاحظ بأن ثقافة إدارة الأداء دائما ما تنهض بواقع مستوى تقديم الخدمات نتيجة للتحسينات في واقع إدارة الأداء لديها²¹.

أشار wirth إلى عملية بناء ثقافة الأداء المتميز، حيث تم تحديد الفقرات المذكورة في أدناه بوصفها مجالات بناء وتطوير، وأن الغرض من هذه الفقرات هو لتقديم إطار عمل يمكن استخدامه لرفع مستوى الوعي وتشجيع عملية الحوار عبر المنظمة فيما يتعلق بهذا الموضوع المهم وأن أي تحول نحو ثقافة الأداء المتميز يمكن أن ينطوي على مدخل مرسوم أو ناشئ بالنسبة إلى التغيير التنظيمي والذي سوف يتضمن وفي كلتا الحالتين خطوات العمل الحاسمة من أجل المضي قدما. وهذه الخطوات هي:²²

- تحديد الخصائص الثقافية والتي تتميز بكونها جوهرية للنجاح طويل الأمد وتركيز الاهتمام عليها؛
- إيصال رؤية الثقافة المطلوبة بجميع وسائل الاتصال المتوفرة ومن ضمنها الخطوات غير الرسمية؛
- التأسيس لأفراد هيكلين مختصين بتناسق السلوك مع الثقافة المطلوبة وفي نفس الوقت تحديد وإزالة المعوقات التي تمنع مثل هكذا سلوك من الحصول؛
- تأسيس عوائق هيكلية للسلوكيات غير المرتبطة بالثقافة وغير المرغوب بها؛
- تقييم التقدم نحو الثقافة المطلوبة وإجراء عملية التغذية العكسية لكل الخطوات السابقة.

4. الدراسة الميدانية

تمت الدراسة الميدانية على مستوى شركة الإسمنت عين التوتة- باتنة (Scimat)، المتخصصة في مجال إنتاج الإسمنت بمنطقة الشرق الجزائري، وهذا لمعرفة أهم مداخل محاسبة الموارد البشرية بها، وواقع التميز وإدارته بالشركة. وارتكزت الدراسة الميدانية على استخدام المنهج الوصفي كونه الأنسب لوصف متغيرات الدراسة، من خلال جمع البيانات والمعلومات اللازمة والعمل على دراسة وتحليل ما تم جمعه قصد الوصول إلى فهم متغيرات الدراسة والعلاقات بينها. بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة الحالة، الذي يعتبر الأسلوب المناسب لجمع معلومات تفصيلية وشاملة ودقيقة عن حالة الشركة وتحليل ما تم جمعه للوصول إلى نتائج تفصيلية حول دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت.

1.4 مجتمع وعينة الدراسة

تمثل المجتمع المستهدف في جميع إدارات الشركة من إدارات مسيرة وإدارات. وبالنسبة لعينة الدراسة فقد شملت جميع مفردات المجتمع المستهدف، ممثلين في جميع إدارات الشركة والبالغ عددهم 148 إطارا. وقد تم اللجوء إلى المسح الشامل قصد زيادة مصداقية البيانات والمعلومات المجمعة.

2.4 أداة جمع البيانات

تم الحصول على البيانات من خلال الاعتماد على استمارة استبيان احتوت على أسئلة شاملة لموضوع الدراسة بكل أبعاده، حيث تكونت الاستمارة من ثلاثة محاور تترجمها 23 فقرة تعكس متغيرات الدراسة كما يلي:

المحور الأول: يتضمن معلومات تعريفية بالمبحوثين (الجنس، السن، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة).

المحور الثاني: يقيس البعد المتعلق بمحاسبة الموارد البشرية مكونا من 10 عبارات

المحور الثالث: ويتعلق هذا المحور بالأداء المتميز مكون من 13 فقرة موزعة متغيرات تخص هذا البعد.

تم توزيع الاستمارات على 148 مبحوثا، وبلغ عدد الاستمارات المستردة 120 استمارة تم استبعاد

6 استمارات منها لعدم صلاحيتها للتحليل. وعليه بلغ عدد الاستمارات المستردة والصالحة للتحليل 114

استمارة وبنسبة 77.02% وهي نسبة معتدلة ومقبولة ويعتمد عليها في إجراء الدراسة الميدانية. وقد تم

اعتماد مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لقياس درجة القبول، وتم تحديد الأهمية النسبية لفقرات الاستبيان

طبقا للمقياس التالي:

$$0.66 = \frac{1-3}{3} = \frac{\text{الدرجة القصوى} - \text{الدرجة الدنيا}}{3}$$

وبذلك تكون:

الأهمية المنخفضة أقل من 2.4

الأهمية المتوسطة من 2.4 إلى 3.5

الأهمية المرتفعة من 3.6 إلى 5

1.2.4. اختبار ثبات الاستبيان

تم اختبار الثبات من خلال معامل الثبات للاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وباستخدام برنامج SPSS تم التوصل إلى أن معامل ألفا لجميع فقرات الاستمارة مجتمعة قد بلغ 0.96، وتعتبر هذه النسبة عالية ومقبولة لأغراض الدراسة.

2.2.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم الاعتماد في معالجة التحليل الإحصائي على البرنامج الإحصائي SPSS لتحديد اتجاهات المستجيبين للدراسة وتحليل البيانات، وذلك من خلال الاستعانة بأساليب الإحصاء الوصفي قصد وصف عينة الدراسة، وترتيب أبعاد متغيرات الدراسة حسب أهميتها النسبية باستخدام: التوزيع التكراري، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

كما تم الاعتماد على أساليب الإحصاء الاستدلالي ممثلة في: معامل الارتباط البسيط (بيرسون)، اختبار T، استخدام اختبار نموذج الانحدار.

3.4. تحليل النتائج واختبار الفرضيات

سيتم الاعتماد على عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، من خلال عرض وتحليل آراء عينة الدراسة حول المتغيرات المعتمدة، بالإضافة إلى إيجاد نتائج العلاقات بين المتغيرات بتحليل علاقات الارتباط وعلاقات التأثير لغرض اختبار الفرضيات.

1.3.4. عرض وتحليل نتائج الدراسة

يمكن التعرف على طبيعة الآراء التي أبدتها أفراد عينة الدراسة، من خلال عرض وتحليل البيانات المجمعة حول كل بعد من أبعاد الدراسة. والتي يترجمها الجدول التالي:

الجدول رقم (1): نتائج إجابات عينة الدراسة عن أبعاد الدراسة

الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	مستوى الأهمية
محاسبة الموارد البشرية	3.350	0.655	19.55	متوسط
إدارة التميز	3.733	0.705	18.88	قوي

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال الجدول رقم 1، أن البعد المتعلق بحاسبة الموارد البشرية قد حقق متوسط حسابي عام بلغ (3.350) وبانحراف معياري (0.655) ومعامل اختلاف (19.55%). وهذا يعني أن هناك انسجاما واتفاقا بين المبحوثين في الإجابة. وإن هذه النتائج تعكس مستوى الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية بالشركة، الذي كان متوسطا في عمومها وهذا راجع إلى ارتكازه على بعض الطرق والمعايير التقليدية وغير الموضوعية. أما بالنسبة لمحور إدارة التميز قد حقق متوسط حسابي عام بلغ (3.733) وبانحراف معياري (0.705) ومعامل اختلاف (18.88%). وبناء على ذلك فإن إدارة التميز بشركة الإسمنت تحظى بأهمية معتبرة، وهذا ما تترجمه المكانة المتميزة التي تتمتع بها الشركة في السوق المحلي والوطني، بسعيها للتميز من خلال جودة المنتج، إدارة الجودة، التركيز على تجديد المعدات والمرافق وآليات العمل، استخدام التكنولوجيا المتطورة والعمل على الوصول إلى مستويات التميز القيادي.

2.3.4. اختبار الفرضيات

سنتطرق في هذا الجزء إلى عرض نتائج العلاقات بين متغيرات الدراسة، واختبار فرضياتها. **اختبار الفرضية الأولى:** تتم محاسبة الموارد البشرية بالشركة باعتماد كل من مدخل التكلفة ومدخل القيمة.

الجدول رقم (2): نتائج إجابات عينة الدراسة عن بعد محاسبة الموارد البشرية

مستوى الأهمية	الرتبة	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
متوسط	7	29.96	0.975	3.254	1-أرى بأنه يمكن اعتبار الفرد كأصل يمكن قياسه.
متوسط	9	35.40	1.096	3.096	2-تستعمل الشركة وتطور مقاييس دقيقة لمحاسبة الموارد البشرية.
متوسط	8	35.79	1.143	3.193	3-يعطي الإفصاح عن الموارد البشرية بالشركة انطبعا عن موضوعية بياناتها.
متوسط	5	29.01	0.962	3.315	4-يتم الإفصاح عن الموارد البشرية بالشركة بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية (استقطاب، اختيار، تدريب...إلخ).
متوسط	10	30.32	0.636	3.087	5-يتم الإفصاح عن الموارد البشرية بالشركة بتطبيق مبدأ تكلفة الفرصة البديلة.
متوسط	4	29.26	0.991	3.386	6-يتم الإفصاح عن الموارد البشرية بالشركة من خلال القيمة الاقتصادية المضافة.
متوسط	3	31.93	1.115	3.491	7-يتم تقييم أداء الأفراد بالشركة بشكل موضوعي وبعتماد العديد من الطرق والنماذج.
متوسط	6	31.79	1.043	3.280	8-تعتمد الشركة على قياس دوران العمل والتغيب كطريقة وصفية في محاسبة الموارد البشرية.
قوي	1	28.72	1.063	3.701	9-أرى بأن تصميم وتنفيذ نظام فعال لمحاسبة الموارد البشرية يتطلب توفر وسائل تقنية متطورة وكوادر متخصصة.
قوي	2	28.83	1.065	3.693	10-إن محاسبة الموارد البشرية بطريقة عادلة يتوقف على مدى استيعاب الأفراد بالشركة لأهمية المعلومات المتعلقة بالموارد البشري.

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS.

بين الجدول 2، أن المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة ببعد محاسبة الموارد البشرية قد تراوحت قيمته بين (2.087-3.701) وكلها تقريبا بمستوى مقبول ويقترب من القوي، وقد احتلت الفقرة (أرى بأن تصميم وتنفيذ نظام فعال لمحاسبة الموارد البشرية يتطلب توفر وسائل تقنية متطورة وكوادر متخصصة) المرتبة الأولى بمستوى أهمية قوي بمتوسط حسابي بلغ (3.701) وانحراف معياري قدر بـ (1.063) ومعامل اختلاف (28.72%)، يلي ذلك في الأهمية وبمستوى قوي الفقرة (إن محاسبة الموارد البشرية بطريقة عادلة يتوقف على مدى استيعاب الأفراد بالشركة لأهمية المعلومات المتعلقة بالموارد البشري) بمتوسط حسابي بلغ (3.693) وانحراف معياري قدر بـ (1.065) ومعامل اختلاف (28.83%). أما المرتبة الأخيرة احتلتها الفقرة 5 (يتم الإفصاح عن الموارد البشرية بالشركة بتطبيق مبدأ تكلفة الفرصة البديلة) بتحقيقها لأقل متوسط حسابي قدر بـ (3.087) وانحراف معياري (0.636) ومعامل اختلاف (30.32%).

وبناء على ذلك فإن البعد المتعلق بحاسبة الموارد البشرية بشركة الإسمنت يحظى بأهمية متوسطة عموماً، حيث كان رأي أغلب إطارات الشركة بأن تنفيذ برنامج فعال للحاسبة يتطلب الكوادر المتخصصة والتقنيات العالية، كما أن الحاسبة العادلة تتوقف على مدى استيعاب الأفراد لمفهوم وأهمية حاسبة الموارد البشرية في حد ذاتها. كما أظهرت النتائج بأن تقييم الأداء كطريقة وصفية لحاسبة الموارد البشرية؛ يتم بالشركة بشكل موضوعي وبعتماد العديد من الطرق. كما تظهر النتائج بأن الشركة تستخدم مدخل التكلفة في حاسبة مواردها البشرية بالتركيز على طريقة التكلفة التاريخية، علاوة على استخدام مدخل القيمة بالتركيز على طريقة القيمة المضافة في حاسبة الموارد البشرية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

اختبار الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لحاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لحاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

يبين الجدول الموالي نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لتأثير حاسبة الموارد البشرية على تحقيق الأداء المتميز:

الجدول رقم (3): تحليل التباين (ANOVA) لنموذج حاسبة الموارد البشرية في تحقيق

الأداء المتميز

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F قيمة	مستوى الدلالة
الانحدار	18,900	2	9,450	26,716	0.000
المتبقي	39,262	111	,3540		
الاجمالي	58,162	113			
معامل التحديد $R^2 = 0.325$					
R^2 المعدل = 0.313					

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات SPSS.

يبين الجدول السابق نتائج تحليل التباين، التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة معنوية لحاسبة الموارد البشرية بالشركة في تحقيق الأداء المتميز. إذ بلغت قيمة F (أنوفا المحسوبة) ما قيمته (26.716)، والتي تعد قيمة متوسطة عند مستوى معنوية 0.05، كما أن القدرة التفسيرية لهذا النموذج جاءت متوسطة عموماً لقيمة معامل التحديد R^2 والبالغة (0.325)، وهذا يشير أن الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية بالشركة يفسر ما قيمته 32.5% من المتغير التابع ممثلاً في الأداء المتميز.

ويبين الجدول الموالي نتائج اختبار تحليل الانحدار لحاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء

المتميز:

الجدول رقم (4): تحليل العلاقة التآثيرية لمحاسبة الموارد البشرية في الأداء المتميز

مستوى الدلالة	T المحسوبة	Bêta	المعاملات غير النمطية		النموذج
			Erreur standard	B	
0,000	5,373	0,317	0,291	1,566	ثابت
0,006	2,831		0,122	0,346	محاسبة الموارد البشرية

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS.

يوضح الجدول السابق دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بالشركة، إذ أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز، إذ بلغت قيمة درجة التأثير B (0.346)، وهذا يعني أن التغيير في محاسبة الموارد البشرية بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 0.346 في المتغير التابع. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة T المحسوبة والتي بلغت (2.831) وهي دالة عند مستوى ($\alpha=0.05$) حيث بلغ مستوى المعنوية (0.006) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة معنوية لمحاسبة الموارد البشرية بالشركة في تحقيق الأداء المتميز.

5. خاتمة:

يمكن القول بأن مختلف طرق محاسبة الموارد البشرية سواء اهتمت بقيمة الفرد أو تكلفته؛ وعلى الرغم من جميع إيجابياتها فإنها كلها لم تصل بعد إلى حد اليقين والثقة التامة بنتائجها ذلك أن مهمة محاسبة العنصر البشري كانت ولا تزال معقدة للغاية وتواجه الكثير من الصعوبات والتحديات في جمع واستعمال وتحليل البيانات المتعلقة بالعنصر البشري، إضافة إلى أنها لا تتفق في مدخلاتها ومخرجاتها، كما أنها لا توفر أساسا منطقيا للمنظمات حول كيفية القياس.

وقد دلت كل من الدراسة النظرية وكذا الميدانية، على وجود صعوبات متعددة تواجه عملية محاسبة الموارد البشرية نظرا لصعوبة المفهوم في حد ذاته، وصعوبة تحديد أبعاده بدقة كونها غير ملموسة وترتبط أساسا بالأفراد. علاوة على صعوبة تحديد الآثار السلوكية والمعرفية وآثار اتجاهات الأفراد في الأداء وإحراز مستويات التميز. وبناء على الطرح السابق والمعطيات المجمعّة تم التوصل إلى عدة نتائج تتمثل فيما يلي:

- تتمتع شركة الإسمنت بمكانة متميزة في السوق المحلية والوطنية، من خلال سعيها للتميز في الأداء بالتركيز على كل من جودة المنتج، إدارة الجودة، تجديد معدات وآليات العمل واستخدام التكنولوجيا المتطورة والعمل على الوصول إلى مستويات التميز القيادي.

- أظهرت النتائج أن محاسبة الموارد البشرية بالشركة حسب وجهة نظر إدارتها؛ تحظى بأهمية متوسطة نظرا لعدم استيعاب الأفراد لمفهوم هذا النوع من المحاسبة من جهة، وكيفية وأهمية حساب قيمة الأفراد من جهة أخرى.
- لا تملك الشركة أية نظم أو مداخل واضحة لقياس العائد على مواردها البشرية؛ وعلى الرغم من أن المداخل المعتمدة في محاسبة الموارد البشرية غير واضحة في مجملها ولا تقوم على أسس وقواعد علمية رشيدة، فإنها تساهم بشكل مقبول في تحسين مستويات الأداء بالشركة.
- حسب رأي أغلبية إدارات الشركة، فإن تطبيق نظام فعال لمحاسبة الموارد البشرية يتطلب كوادرات متخصصة وتقنيات عالية، علاوة على ضرورة استيعاب الأفراد لمفهوم وأهمية محاسبة الموارد البشرية.
- أن الشركة تستخدم مدخل التكلفة في محاسبة مواردها البشرية بالتركيز على طريقة التكلفة التاريخية، كما أنها تعتمد على طريقة القيمة الاقتصادية المضافة كمدخل للقيمة في عملية المحاسبة.
- يساهم القياس المحاسبي للعنصر البشري في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت، عين التوتة.
- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمحاسبة الموارد البشرية بالشركة في تحقيق الأداء المتميز عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

6. الإحالات والمراجع:

- ¹ Al mamun Abdulla, Human resource accounting disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics, BRAC University Journal, vol 6, 2009, p35-43.
- ² Savino. D, McGuire and White. K, Human asset measurement: A comparison of artifact –based approach versus Input methods, Journal of management policy and practice, vol 13, 2012, p39-45.
- ³ Chao. H, Human resource accounting: Implication and adoption, Scholedge International Journal of Management and Development, vol 2, issue 5, 2015, p48-55.
- ⁴ محمد نسمان، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية: دراسة حالة على شركات مجموعة الاتصالات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2017.
- ⁵ سلوى درار، القياس المحاسبي لرأس المال البشري وأثره على رفع كفاءة الأداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 3، 2019، ص535-550.
- ⁶ Angela. B and Armstrong . M, Human capital management achieving added value through people, Kogan Page Limited London and Philadelphia, London, 2007, P11.
- ² سملاي يحضيه، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية و تنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مدخل الجودة و المعرفة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص102.
- ³ لعبيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص43.
- ⁹ Armstrong. M, Handbook of Human Resource Management Practice, kogan page, London, 2009, P72.
- ¹⁰ Phillips. J, Stone. R and Phillips. P, The human resources scorecard: measuring the return on investment, Butterworth–Heinemann, Oxford, 2001, P3.
- ¹¹ Flamholtz. E, Human resources accounting: Advances in concepts, Third edition, Cluwer Academic Publishers, USA, 1999, P56.

¹² إيريك فلامهولتز، محاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 1999، ص93.

¹³ المرجع نفسه.

- ¹⁴ نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 90-10 مارس 2004، ص 136.
- ¹⁵ خالد عبد الرحيم الهيتي، إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 323.
- ¹⁶ المرجع نفسه، ص ص 324-325.
- ¹⁷ إتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، رأس المال البشري: قياس القيمة الاقتصادية لأداء العاملين، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 188.
- ¹⁸ مدحت محمد أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، 2012، ص 68.
- ¹⁹ أحمد أمانة الشمري، نورس علي الأسدي، مستجدات فكرية في عالم إدارة الأعمال: إدارة الموهبة، نظم المعلومات الاستراتيجية، الأداء المتميز، ط1، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 242.
- ²⁰ صالح الرشيد، التميز في الأداء: ماهيته وكيف يمكن تحقيقه في منظمات الأعمال، مجلة افاق اقتصادية 92(116)، الإمارات العربية المتحدة: مركز البحوث والتوثيق، 2009، ص ص 113-114. على الخط: <https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-16447> (تاريخ الزيارة 2021/11/02).
- ²¹ أكرم محسن الياسري، ايناس عباس الفتلاوي، مستجدات فكرية في إدارة الاعمال، الجزء 2، ط1، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 103.
- ²² المرجع نفسه، ص ص 104-105.