

أثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على كفاءة الأداء المالي
(دراسة ميدانية على عينة من شركات الاتصالات بولاية الخرطوم - السودان)
**The Impact of the Application of Human Resources Accounting on
Efficiency of Financial Performance
(A Field Study on A sample of Telecommunications Companies in
Khartoum State - Sudan)**

د. محمد مصطفى حسن علي

استاذ المحاسبة المساعد (متعاون)

كلية الاقتصاد والدراسات التجارية - قسم المحاسبة

جامعة نيالا - السودان

د. زكريا عثمان أبكر آدم

استاذ المحاسبة المساعد (متعاون)

كلية الاقتصاد والدراسات التجارية - قسم المحاسبة

جامعة السودان المفتوحة - السودان

د. عبد الله ابراهيم عثمان يوسف

أستاذ المحاسبة المالية المساعد

كلية العلوم الادارية - قسم المحاسبة

جامعة ابن سينا - السودان

Abdallaosman74@gmail.com

د. آدم عبدالله الدوم آدم

استاذ المحاسبة المساعد (متعاون)

كلية الاقتصاد والدراسات التجارية - قسم المحاسبة

جامعة نيالا - السودان

تاريخ استلام البحث 2023/1/20 تاريخ قبول النشر 2023/3/23 تاريخ النشر 2023/10/5

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2023.181240>

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف الفائدة من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأثر ذلك على رفع كفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان لما لذلك من أهمية لمتخذي القرارات، بالإضافة إلى أن الافصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية سوف تضفي المزيد من المصداقية والثقة في التقارير المالية. إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تمثل مجتمع البحث في المحاسبين والمراجعين العاملين بالشؤون المالية بشركات الاتصالات بولاية الخرطوم في السودان، حيث تم إختيار عينة عشوائية بسيطة منهم قوامها (111) موظفاً.

بتحليل بيانات الدراسة تم التوصل إلى عدة نتائج أبرزها ان المستقصون على درجة عالية من الثقة أن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات بالسودان سيؤدي إلى رفع كفاءة الاداء المالي فيها في عدة جوانب كالمقياس وصدق وعدالة العرض والتعبير، وسيؤدي ذلك حتماً إلى توفير معلومات مالية ملائمة لمتخذي القرارات، كذلك أنهم موافقون بدرجة مرتفعة على وجود إثر إيجابي للإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية على كفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان من خلال جودة الارباح، و تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز الإفصاح الكافي، وسيؤدي ذلك زيادة الثقة في التقارير المالية من قبل المستخدمين.

كما اوصت الدراسة بعدة توصيات منها: التأكيد على أهمية محاسبة الموارد البشرية على مستوى المحاسبين والمراجعين العاملين بشركات الاتصالات بالسودان ليتمكنوا من قياس وعرض تكلفة وقيمة ما تتفقه الشركة على الكادر

البشري بشكل صحيح، والعمل على التدريب والتطوير المستمر لتنمية المهارات في مجال القياس والافصاح عن معلومات الموارد البشرية، لما لذلك من انعكاس على الاداء المالي والإداري بشركات الاتصالات بالسودان.

كلمات مفتاحية: المحاسبة عن الموارد البشرية، كفاءة الاداء المالي، شركات الإتصالات.

Abstract

This study aimed to explore the benefit of applying human resources accounting, and its impact on raising the efficiency of financial performance in telecommunications companies in Sudan, due to its importance to decision makers, in addition to the fact that voluntary disclosure of human resources information will add more credibility and confidence in financial reports.

The study relied on the analytical descriptive approach, and the research community was represented by accountants and auditors working in the financial affairs of telecommunications companies in the state of Khartoum in Sudan, where a simple random sample of (111) employees was selected.

By analyzing the data of the study, several results were reached, most notably that the respondents have a high degree of confidence that the application of accounting for human resources in telecommunications companies in Sudan will lead to raising the efficiency of financial performance in several aspects such as measurement, honesty and fairness of presentation and expression, and this will inevitably lead to the provision of appropriate financial information for stakeholders, they also agree with a high degree that there is a positive impact of the voluntary disclosure of human resources information on the efficiency of the financial performance of telecommunications companies in Sudan through the quality of profits, improving the quality of financial information in financial reports, and promoting adequate disclosure, and this will lead to increased confidence in financial reports by users.

The study also recommended several recommendations, including: emphasizing the importance of human resources accounting at the level of accountants and auditors working in telecommunications companies in Sudan, so that they can correctly measure and display the cost and value of what the company spends on human cadres, and work on training and continuous development to develop skills in the field of measurement and disclosure of resource information. Humanity, because of its repercussions on the financial and administrative performance of telecommunications companies in Sudan.

Key Words: Human Resources Accounting, Efficiency of Financial Performance, Telecommunications Companies.

مقدمة:

مع التطورات الحالية في عالم الاعمال اصبحت الموارد البشرية من اهم العناصر التي تحكم نجاح الشركات، فالمعرفة والمهارة والذكاء والخبرة والسلوك والقيم عندما تسخر بالطريقة الصحيحة وفقا للحالات والمواقف المختلفة تساعد على تطوير الكفاءة والفعالية وبالتالي تؤدي الي تحقيق زيادة قيمة الشركة. لذلك فإن الموارد البشرية في الشركة تمثل طاقة الابداع والتحفيز التي يمكن أن تعمل على تحقيق الاهداف (Singh، 2009: 440).

إن موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية ما زال مثار جدل بين الباحثين من حيث تحديد مفهومها وقياسها والافصاح عنها، حيث لا توجد حتى وقتنا الحالي معايير محاسبية توضح كيفية الاعتراف أو التسجيل المحاسبي للموارد البشرية وكيفية إظهار الأرباح المحققة وغير المحققة من الاستثمار في العنصر البشري، الأمر الذي أوجد فراغاً فكرياً وتطبيقياً، مما جعل المحاسبين يلجأون لوضع حلول مؤقتة لكيفية الاعتراف وقياس قيمة بالعنصر البشري، إلا إنها تعد

أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات مهمة تساعد على تحسين آلية إتخاذ القرارات المختلفة ونعتبر من أهم أدوات تطوير اساليب الإدارة في أي منظمة لذلك لابد من توجيه الشركات الاقتصادية إلى أهمية قياس عنصر الموارد البشرية والافصاح عنها في تقاريرها المالية لما لذلك من أثر على كفاءتها المالية.

لعل إنشاء شركات الاتصالات الكبرى وتكوين أصولها طويلة الأجل أسير على المجتمع من تكوين القوى البشرية لإنشاء وتشغيل وإدارة تلك الشركات، لأن العمل مصدره الثروة، ويعد المورد البشري في شركات الاتصالات من أعلى الموارد ، فهو القادر على تحويل الموارد إلي طاقة منتجة ونافعة، ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحويل والموظفة لها ، وهو بذاته مورد لا ينضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من أجله يتم إستثمار وتشغيل طاقات مختلفة الموارد، ومحاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في قياس وتقويم تلك الموارد.

لما كانت التقارير المالية المنشورة في السودان لا تتضمن أية معلومات رقمية عن الاستثمار في المواد البشرية كأصل فقد هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهمية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على كفاءة الأداء المالي بشركات الاتصالات في السودان وذلك بإعتبار أن الكادر البشري يلعب دوراً جوهرياً في هذه الشركات خاصة في العمليات التشغيلية.

مشكلة وتساؤلات الدراسة:

على الرغم من أهميته قياس قيمة الموارد البشرية والافصاح عنها إلا أن شركات الإتصالات بالسودان ما زالت تعد الانفاق الاستثماري على الموارد البشرية مصروفات إيرادية جارية بدلاً من اعتبارها مصروفات رأسمالية، ولهذا السبب فان قوائم المركز المالي لهذه الشركات حتى الوقت الحالي تكاد تخلو من اي بيانات عن الموارد البشرية كأصول لا من حيث قياسها ولا درجة كفاءتها ومدى تطورها.

وفقاً لما تقدم تتمثل مشكلة هذه الدراسة في قياس أثر الوعي الكافي لدى العاملين بشركات الاتصالات بالسودان بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية فيها على كفاءة الاداء المالي فيها، بالإضافة إلى دراسة مدى وجود علاقة بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية وكفاءة الاداء المالي من جهة والعلاقة بين الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية وكفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات من جهة اخرى، ولكي تتجلى مشكلة البحث بصورة أكثر وضوحاً يمكن التعبير عنها بالتساؤلات التالية:

1. ما أثر عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية على الاداء المالي بشركات الإتصالات بالسودان؟
2. هل يؤثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على كفاءة الأداء المالي في شركات الإتصالات بالسودان؟
3. هل يؤثر الافصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية على كفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان؟

أهداف الدراسة:

ينطوي على الموارد البشرية المستخدمة في أي منظمة تكاليف مهمة وذات أثر على المركز المالي وبالتالي فان الأداء غير الكفء لهذا الاستثمار يمكن أن يلحق ضرراً كبيراً على الاداء المالي والإداري للمنظمة، لذلك يمكن تلخيص اهداف الدراسة في الاتي:

1. بيان دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في شركات الإتصالات بالسودان.
2. تحديد أثر الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية على إضفاء المزيد من المصداقية والثقة والتقارير المالية.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور الذي يلعبه شركات الاتصالات من خلال توفير خدمات تعتمد عليها بقية الشركات في أغلب عملياتها الإدارية، علاوة على ذلك يعتبر الكادر البشري هو عماد هذه الشركات، وتظهر أهمية هذه الدراسة في التبصير بأهمية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في رفع كفاءة أداء الشركات على المستويين الإداري والمالي حيث أن أغلب التقارير المالية في محيطنا الإقليمي (إن لم تكن كلها) تتجاهل الإفصاح عن المعلومات تخص الموارد البشرية كماً وكيفاً.

حدود الدراسة:

إقتصرت الدراسة على البيانات المجمعة عن طريق الاستبانة الموزعة في العام 2022م على العاملين بشركات الاتصالات العاملة بولاية الخرطوم.

فرضيات الدراسة:

إختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

H_{01} : عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر سلباً على الاداء المالي بشركات الإتصالات بالسودان.

H_{02} : يؤثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية ايجاباً على كفاءة الاداء المالي في شركات الاتصالات بالسودان.

H_{03} : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل وكفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان.

منهجية الدراسة:

إلخترت فرضيات البحث استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستقصاء عن طريق الاستبانة للحصول على البيانات وتحليلها وصولاً للنتائج الخاصة بالدراسة.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار النظري:

1. نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية:

مرت الأدبيات التي تناولت مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية بعدة مراحل يمكن ايجازها كما يلي (فلامهولتر، تعريب زايد والحجاج، 1992م: 7 - 10):

المرحلة الأولى: بدأت هذه المرحلة بداية الستينيات حتى 1966م، حيث كانت هذه المرحلة بمثابة فترة وضع المفاهيم الرئيسة للمحاسبة عن الموارد البشرية، عن طريق ربط المبادئ والنظريات المرتبطة بالموارد البشرية مع العلوم الاجتماعية الأخرى.

المرحلة الثانية: إمتدت هذه المرحلة من 1966م حتى 1971م، وتتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفه وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية واستخدامات المحاسبة عن الموارد

البشرية في بعض الشركات، فعلى سبيل المثال قام William Pyle بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة R.J.Barry، حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

المرحلة الثالثة: إمتدت من 1971م -1976م، حيث نشرت من خلالها العديد من الدراسات الاكاديمية في امريكا واستراليا واليابان وقد تناولت العديد من هذه البحوث أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الادارية، وكذلك على قرارات المستثمرين من حملة الاسهم.

المرحلة الرابعة: إتسمت هذه المرحلة بالركود حيث قلت الدراسات والابحاث الاكاديمية وقل تطبيقها عملياً من قبل الشركات، وسبب ذلك ان الاجزاء المتبقية أكثر صعوبة وتتطلب باحثين ذوي كفاءة عالية للقيام بها، كما يتطلب عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل ان يتم تطبيق هذه البحوث داخلها.

المرحلة الخامسة: تتمثل في المرحلة الحالية، حيث تطور مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية، من خلال الاهتمام بتطبيق نظريات المحاسبة عن الموارد البشرية من جديد وبقوة، وذلك نتيجة لاهتمام الولايات المتحدة الامريكية بموضوع راس المال الفكري، وراس المال البشري ودوره في زيادة الانتاجية بالإضافة الى المنافسات المتزايدة بين الدول الغربية في مجال الصناعة.

شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الاولى حيث كانت التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم. (حمادة، 2002م: 146).

أُصِفَ إلى ذلك فقد تطرقت بعض المعايير المحاسبية الدولية إلى المحاسبة عن الموارد البشرية منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 (منافع المظفين)، حيث وضح المعيار كيفية الاعتراف والقياس والافصاح عن كافة المنافع التي تقدمها الشركة لموظفيها سواء كانت قصيرة او طويلة الأجل، وكذلك فقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة) في بعض جوانبها على الموارد البشرية، فوفقاً لهذا المعيار يمكن أن تصنف الشركة المهارات الإضافية لموظفيها كأصول غير ملموسة طالما أنها تؤدي إلى منافع إقتصادية من التدريب، ومن المتوقع استمرارهم في جعل مهاراتهم متاحة للمنشأة، وكانت تلك المنافع محمية بموجب حقوق نظامية، بالإضافة إلى استيفائها الأجزاء الأخرى من تعريف الأصول غير الملموسة الواردة بالمعيار.

2. مفهوم وأهداف المحاسبة عن الموارد البشرية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة (AAA ، 1973: 69).

بينما إعتبر Flamholtz المحاسبة عن الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لإختيار أو تأجير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضاً القياس الإقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع، فهي تشمل المحاسبة عن البشر بإعتبارهم موارد تنظيمية لاغراض كل من المحاسبة المالية والادارية (فلامهولتز، تعريب زايد والحجاج، 1992م: 13).

كما عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية بانها: "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل المعلومات الى الاطراف المعنية" (الحيالي، 2007م: 289).

أضف إلى ذلك يمكن النظر إلى المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها نظام لتوفير معلومات كمية عن قيمة الأصول الإنسانية لمساعدة الإدارة العليا على إتخاذ القرارات المتعلقة بكفاية الموارد البشرية. (Sharma & Shukla, 2010: 131).

في مطلع القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية من خلال اعتماد الشركات الاقتصادية في تحقيق اهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري بما يكفل زيادة فعالية الشركات، ففاءة العاملين وفعاليتهم تعد عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، بل تعد العامل الأهم في العديد من الشركات (الشنطى، 2016م: 26).

الهدف من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يتمثل بشكل أساسي في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والاستخدام والرقابة، على عنصر الموارد البشرية بما يحقق اهداف الشركة الاقتصادية، كما انها توفر الإطار الموضوعي والعملية الذي يساعد ادارة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات، لتخفيض اعداد القوة العاملة او زيادتها او استبدالها.

كما ان المستثمرين الحاليين والمرتبين يحتاجون الى معلومات عن الموارد البشرية بما يساعدهم على تقييم الاصول البشرية للشركة والاستثمارات منها (الصفار، 2009م: 144).

مما تقدم يمكن تلخيص الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية لمساعدة الإدارة بمستوياتها مختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية وذلك من خلال السعي إلى بلوغ الغايات التالية: (علي، 1997م: 299).

أ. تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بأسلوب تعطى نتائج أكثر موضوعية وتحديد أثر راس المال البشري على القوائم المالية.

ب. مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة واعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في الموارد البشرية.

ج. مساعدة الإدارة على معرفة جدوى الاستثمار في الموارد البشرية.

د. مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات المالية والإدارية المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف أو الاستغناء لأحد العناصر البشرية.

هـ. يوفر الأساس السليم والفعال لمراقبة الأصول البشرية، أي ما إذا كان الأصل يتم تقديره أو استفادته أو

الاحتفاظ به (Sharma & Shukla, 2010: 131).

و. بيان كيفية الافصاح عن الموارد البشرية.

3. أسس القياس المحاسبي للأصول البشرية:

أول تحدى يواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل في قياس قيمة الموارد البشرية بقيمة مالية، وقد استخدم البعض منهجين لقياس الموارد البشرية، الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة الاقتصادية كما يلي (Sharma & Shukla, 2010: 132):

أ. مدخل التكلفة: تشمل الطرق التي تعتمد على التكلفة التي تكبدتها الشركة والمتعلقة بالموظف يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة اساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف

الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال، والتكاليف المعيارية، والقوة الشرائية الجارية، حيث يتم الاعتماد على التكلفة في تقييم الموارد البشرية بإستخدام أي من هذه الطرق.

ب. مدخل القيمة الاقتصادية: يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق ارباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الاصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الاصل، اذ ان قيمة الأصل بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها منه في المستقبل. قسم آخرون الاسس التي تقوم عليها تقييم الاصول البشرية إلى عدة مداخل أهمها ما يلي: (عبد الوهاب وعامر، 1984م: 59-62):

أ. تقييم الاصول البشرية على أساس التكلفة التاريخية: يقوم هذا الاساس على رسملة النفقات المتعلقة بالتعيين وإختيار وتطوير الموارد البشرية عن طريق إحتساب التكلفة الفعلية لهذه النفقات وإعتبارها مصروفات رأسمالية يتم توزيعها على العمر الانتاجي المتبقي للإصول البشرية المفيدة في خدمة المنظمة، وإذا أستبعد أي أصل بشري لأي سبب من الأسباب مثل العجز عن العمل أو الوفاة أو عدم الملاءمة للتطوير حينئذ تعتبر مصروفات أو نفقات هذا الاصل بمثابة خسارة تُحمل لحسابات النتيجة.

ب. أساس تكلفة الإحلال أو التكلفة الإستبدالية: يقيس هذا المدخل قيمة الموارد البشرية على اساس الخسائر التي تتحملها الشركة جراء التخلي عن العناصر الانسانية النافعة عن العمل، ويمكن التعبير عن تلك القيم بتكاليف تعيين وتدريب عناصر جديدة (البديل) على تقديم نفس المستوى من الانتاجية.

يمتاز هذا المدخل بالمنطق والانسجام مع الواقع الاقتصادي، الا ان تطبيقه من الناحية العملية يعتمد على تقديرات الادارة مما يبعد النتائج عن الموضوعية.

تقوم هذه الطريقة على إعتبار أخذ أحدث قيمة للإصول البشرية طبقاً لسعر السوق الجاري في حالة الإحلال. ج. أساس القيمة الحالية للرواتب والأجور: ظهر فريق آخر ينادي بتقييم الأصول البشرية على أساس القيمة الحالية للرواتب والأجور التي تدفع للموارد البشرية في المستقبل حتى نهاية عمرها الانتاجي بالمنظمة مع الاخذ في الحسبان عمر العنصر البشري وسن التقاعد واحتمالات ترك الخدمة وحالات الوفاة والعجز ، علماً بان هذا المدخل يعتمد على الاساليب الاحصائية لتقدير المتغيرات بحيث يتم تقسيم العاملين الي مجموعات احصائية دون اجراء تقويم مفرد لكل شخص وانما في شكل مجموعات متشابهة من حيث الوصف الوظيفي ودرجة الكفاية، وبالتالي يتم تحديد قيمة راس المال البشري من خلال صافي الأرباح المتوقع تحقيقها خلال فترة وجود الأصل البشري في خدمة المنظمة.

د. أساس تكلفة الفرصة البديلة: يقوم هذا الاساس على فكرة البحث عن أفضل الظروف الملائمة لإقتناء الأيدي العاملة (من حيث الوقت والجهد والمال والكفاية) وإعتبارها تكلفة بديلة التي تمثل معياراً لقيمة الاصل الإنساني وذلك عن طريق المزايدات، والتالي تتحدد قيمة الأصل الإنساني بالقيمة التي يصل إليها المزداد أي قيمته الحدية في سوق الموارد البشرية وليس قدرته على المساهمة في الانتاج.

هـ. طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة): تقوم هذه الطريقة على اساس إتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي (الأرباح غير العادية) أساساً للتقويم عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة وإعتبارها ممثلة للموارد البشرية في الشركة، وهذه الطريقة تتجاهل كفاءة هذه الإصول البشرية (بدرجة ولخشين، 2020م: 47).

4. أهمية الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية:

يقصد بالإفصاح في المحاسبة ان تُظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الطوائف الخارجية عن المشروع والتي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة، (سجيني، 1997م: 128، والإفصاح المحاسبي إما أن يكون إلزامياً تفرضه القوانين أو المعايير المهنية، أو طوعياً يرجع إلى رغبة الإدارة، فالإفصاح الطوعي يمثل معلومات إضافية محاسبية وغير محاسبية تقوم الشركات بالإفصاح عنها إختيارياً تخرج عن نطاق المحتوى المطلوب للتقارير المالية وذلك بمبادرة من إدارة الشركة لتلبية إحتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقارير المالية (لطي، 2016م: 252).

بما ان الموارد البشرية هي اصول الشركة المهمة لذلك فهي ذات منافع اقتصادية حالية ومستقبلية محتملة، ولغرض الاستفادة من المعلومات المحاسبية يجب التعبير عن تلك الموارد بوحدات نقدية، وذلك بعد ان يتم قياسها، وبالتالي يصبح بالإمكان ضمها الى القوائم المالية، او بما توفرها تلك القوائم من معلومات، (الشطبي، 2016م: 37). كما أن الدراسات العلمية الحديثة كثيرا ما اشارت الى اسهام التعليم والتدريب وبرامج التأهيل يوازي ضعف اسهام راس المال المادي في زيادة الدخل والارباح، بمعنى اخر ان الدخل والارباح لكل الشركات يعتمد كثيرا على معدل التكوين الرأسمالي البشري للتدريب، فكلما زاد عمق التعليم والتدريب ادى الى زيادة الارباح (حنان، 2003م: 163). تناولت الأدبيات المحاسبية عدة طرق للإفصاح والتقرير عن معلومات الموارد البشرية، نذكر منها ما يلي: (فلامهولتر، تعريب زايد والحجاج، 1992م: 66).

أ. الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: حيث يتم عرض البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة.

ب. إعداد قائمة الإستثمارات المعنوية: حيث يتم إعداد قائمة للإستثمارات المعنوية يتم من خلالها الإفصاح عن الإستثمارات في الموارد البشرية، ويتناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الإختراع وشهرة المحل لشركات قائمة بالإضافة إلى الإستثمار في الموارد البشرية في الشركات التي تستخدم أساليب تكنولوجيا متقدمة وشركات الخدمات.

ج. قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية: حيث يتم الإفصاح عن الإستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات.

د. الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة: حيث يتم الإفصاح عن الإستثمارات في الموارد البشرية في القوائم المالية الأساسية للشركة وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي. يمكن تلخيص أهمية الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية في النقاط التالية: (لطي، 2016م: 255).

أ. تحسين جودة القرارات المتخذة من مختلف الأطراف ذات الصلة سواء داخلية أم خارجية.

ب. تحسين جودة التقارير المالية حيث يؤدي الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية تعطي صورة كاملة ع الاداء المالي للشركة.

ج. تحسين صورة الشركة لدى الاطراف الخارجية المتعاملة معها.

د. تعزيز قيمة الشركة من خلال توفير المعلومات الخاصة بالموارد البشرية والتي لا يتم الإفصاح عنها في الوضع التقليدي.

إن إضافة قيمة الأصول البشرية للقوائم المالية يؤدي إلى زيادة محتواها الإعلامي في المجالات التالية: (الدويك

والنبتيتي، 2014، <http://mdweik.blogspot.com/2014/06/blog-post.html>).

أ. تخطيط الموارد البشرية: من خلال تعرف الإدارة بشكل أكثر وضوحاً على التكاليف اللازمة لإقتناء الافراد وتطويرهم.

ب. الرقابة على تكلفة الاقتناء الموارد البشرية: من خلال الرقابة على تكلفة إقتناء المورد البشري ومعدل دوران العاملين بالشركة.

ج. التحليل المالي: توفر بيانات عن قيمة الموارد البشرية من سنة لأخرى تتيح للشركة الحصول على مجموعة من النسب المالية أهمها:

أ. نسبة الأصول البشرية لإجمالي الأصول: وذلك لأهمية الأصول البشرية بالنسبة لباقي الأصول.

ب. نسبة الأصول البشرية إلى الأصول غير البشرية: توضح مدى تركيز الشركة على العمل الإنساني أو

الآلي وتوضح درجة توازن الأصول البشرية مع غيرها من الأصول.

4. توفير معلومات للمستثمر الخارجي: حتى يتمكن من الحكم السليم على قدرة الجهاز الإداري في استخدام وإدارة الموارد البشرية.

5. دور المحاسبة عن الموارد البشرية في رفع كفاءة الاداء المالي للشركة:

يعتبر مفهوم الاداء المالي من المفاهيم التي نالت في الآونة الاخيرة الكثير من الاهتمام والبحث في الدراسات الادارية بشكل عام ودراسات الموارد البشرية بشكل خاص، وذلك لأهمية المفهوم على مستوى الفرد والمنظمة، ولتداخل المؤثرات التي تؤثر على كفاءة الاداء وتنوعها، حيث يحتل موضوع الاداء المالي اهمية كبيرة ومنتزدة في الوقت الراهن نتيجة التطورات التي حدثت على ظروف المنافسة العالمية، وما أحدثته من ضغوط نحو تحسين وتطوير اداء الشركات، وما نتج من فرص للدخول في الاسواق، وتقديم منتجات وخدمات متطورة ذات تقنية عالية، لذا كان لابد للشركات التي ترغب في الاستمرار والمنافسة ان تقوم بإجراء تغييرات جذرية في عملياتها المختلفة وتطبيق الفلسفات الادارية الجديدة.

لضمان نجاح عمل الشركات لابد من اتباع منهجية عملية تساعد في توقع المستقبل، من حيث معرفة مؤشرات نتائج الاعمال، وتجسيد ذلك في النظام المحاسبي المالي لتنظيم المعلومات والبيانات المالية لتسجيل وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة وحقيقية عن المركز المالي للشركات المختلفة (الحيالي، 2007م: 132).

الجدير بالذكر ان الوظيفة المالية تبحث عن اساس منهجي سليم لتقويم استخدام الاهداف المالية بفعالية وبأعلى كفاءة في الشركة، كي يتسنى تحقيق الاهداف المالية المنشورة في الاجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية في بناء المؤشرات المالية ويختلف مفهوم الاداء المالي في الفكر المحاسبي عنه في الفكر الاقتصادي والاتجاهات الاخرى، فكل فكر واتجاه يعرف الاداء المالي حسب نظريته ورؤيته وحسب الهدف والغاية التي تبلغها لتسير اعمالها ما يخدم مصالحه، (الشنطي، 2016م: 71).

توصل بعض الباحثين ومنهم Flamholtz أن تضمين التقارير المالية بمعلومات كمية عن الموارد البشرية يوفر لإدارة الشركة الهدف والمعيار معاً، إذ أن هدف الإدارة يصبح السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد وإستغلالها إستغلالاً أمثل، ويكون معيار كفاءتها في هذا المجال هو مقدار التغير في قيمة هذه الموارد من فترة مالية لأخرى (Flamholtz، 1971: 253).

أضف إلى ذلك فإن الإدارة تستخدم البيانات الموفرة لها من نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الاصول البشرية مثلاً Human Assets Turnover يمكن إستخدامه مؤشراً لضبط حركة هذه

الإصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة على النفقات الإضافية المترتبة على إرتفاع هذا المعدل والمتمثلة في نفقات إحلال القوى العاملة، كنفقات التدريب، أو الخسائر المحققة بسبب إنخفاض معدلات الإنتاج (مطر، 1982م: 227). كذلك توفر نظام المحاسبة عن الموارد البشرية للإدارة المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في الكثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية ذات التأثير المالي، مثل: قرارات التوظيف، قرارات الإستئجار، قرارات الإستغناء عن الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية (فلامهولتر، تعريب زايد والحجاج، 1992م: 57).

ثانياً: الدراسات السابقة:

حظيت المحاسبة عن الموارد البشرية بإهتمام الكثير من الباحثين، وفيما يلي بعضاً من الدراسات التي تناولت المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والإفصاح وعلاقتها بالأداء المالي للشركات:

1. دراسة (حمادة، 2002 م) بعنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية: هدفت هذه الدراسة إلى اثبات اعتبار الاستثمار في المورد البشري كمورد اقتصادي بالتطبيق على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق كقطاع خدمي حكومي، وقد أشارت إلى ضرورة إتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، توصلت الدراسة الي ان عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء.

2. دراسة (الشكرجي ومحمود، 2010) بعنوان: قياس رأس المال الفكري وأثره في ربحية المصارف: عبارة عن دراسة تحليلية لرأس المال الفكري ومكوناته، وطرائق قياسه في القوائم المالية وصعوبات قياسها وعليه تناولت هذه الدراسة قياس رأس المال الفكري وأثره في قياس ربحية المصارف. وقد طبق البحث على عينة مكونه من 15 مصرفاً لتسع دول عربية. ولقد كان منهج البحث المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى أن عملية استخدام المؤشرات المالية وغير المالية في قياس رأس المال الفكري محددة بما توفره القوائم المالية للمصارف. وكذلك إلى وجود ارتباط بين وجود رأس المال الفكري والربحية لتلك المصارف.

3. دراسة (الشلاحي، 2012 م) بعنوان: تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الكويت: إختبرت الدراسة مستوى الإفصاح الاختياري عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت ، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وبالتطبيق بالطرية القصدية على عينة مكونه من 20 شركة مساهمة كويتية من اجل 28 شركة صناعية تتداول اسهمها في سوق الكويت للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أبرزها: عدم قيام الشركات الصناعية المساهمة بالإفصاح عن العناصر المتعلقة بالموارد البشرية ، كذلك بينت النتائج عدم وجود اختلاف بين الشركات الصناعية المساهمة الكويتية في تطبيق عناصر الإفصاح الاختياري المتعلقة بالموارد البشرية تعزى لمتغير الربحية ، وفي ضوء تلك النتائج توصى بضرورة الاهتمام بنشر ثقافة الإفصاح الاختياري وربطها بالمنافع الاقتصادية التي يمكن ان تجنيها تلك الشركات لقاء ذلك مثل زيادة الربحية.

4. دراسة (الجعرات، 2013 م) بعنوان: محاسبة الموارد البشرية بين الاعتراف والقياس: سعت هذه دراسة إلى التعرف الى مدى انطباق تعريف الاصل على الموارد البشرية، إضافة الى مناقشة امكانية قياس الموارد البشرية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي بالإضافة الى استطلاع اراء قطاع الاعمال حول المواضيع المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً لما تضمنتها الاستبيان المخصص لذلك، وتوصلت الدراسة الى امكانية قياس الموارد البشرية بموجب نموذج إقترحته

الدراسة، بما يؤدي الى امكانية الاعتراف بها، وتوصي الدراسة بضرورة الاعتراف بالموارد البشرية بناءً على النموذج المقترح.

5. دراسة (الشهري، 2013 م) بعنوان: محاسبة الموارد البشرية في المملكة العربية السعودية: بحثت الدراسة كيفية المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والافصاح، وبيان اثر ادراج العنصر البشرى عل القوائم المالية، وتعتمد الدراسة على كل من المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي ، حيث تم توزيع (183) استبانة على عينة عشوائية من افراد مجتمع الدراسة المكون من فئتين الأكاديميين في قسم المحاسبة بالجامعات السعودية، والمهنيون في مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن اسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الاكاديميين هو اسلوب العوائد المستقبلية، اما من وجهة نظر المهنيين فان اسلوب التكلفة الاقتصادية يعد الاسلوب الانسب مقارنة بالأساليب الاخرى، وان الافصاح الطوعي يساعد على زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

6. دراسة (Jindal & Kumar، 2012) بعنوان: **The Determinants of HC disclosures of Indian firms:**

تمحورت هذه الدراسة في الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في الشركات الهندية وأفادت النتائج بوجود تفاوت كبير في مستوى الإفصاح بين الشركات المبحوثة ما بين المتوسط والمنخفض وأن حجم الشركات ومصاريف الموارد البشرية كحصة لإجمالي المصاريف التشغيلية للشركة لهما تأثير موجب ومعنوي في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، كما تبين أن العولمة والربحية وتركيز الملكية وعمر الشركة ودرجة الرفع المالي ونوع الصناعة ومهمة المدقق الخارجي لم يكن لها تأثير معنوي في مستوى هذا الإفصاح.

7. دراسة (البشتاوي وبنبي طه، 2014 م) بعنوان: أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية: هدفت الدراسة إلى معرفة أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية، وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج منها أن رأس المال الفكري ومكوناته الثلاثة الرئيسية (البشري و الهيكلي والزبائن) له دورا كبيرا وفعالاً في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الاردنية، وأوصت الدراسة بضرورة استثمار الأموال في رأس المالي الفكري للحصول على الموارد المعفية ووضع خطة للمحافظة على رأس المال الفكري من خلال برامج التحفيز المادي والمعنوي وتوفير الأجواء المناسبة لإستقطاب الخبرة والمهارات والكفاءات.

8. دراسة (Chao، 2015) بعنوان: **Human Resource Accounting, implications, & Adoption:**

كشفت هذه الدراسة عن اهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الاهلية والافصاح الاعلامي عنها بهدف اتخاذ القرارات الادارية والمالية الملائمة ، وانها كضمن الاصول المعنوية تعتبر المحرك الأساسي للأصول المادية في تلك الشركات ، وإعتمدت الدراسة على اسلوب الحصر الشامل لأربع وعشرين جمعية مدرجة اسهمها في البورصة الهندية ، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها ان (63%) من الجمعيات الكبرى تفصح طوعا عن بيانات خاصة بالموظفين واعداد الموارد البشرية من نفقات توظيف واعلانات، ومكافآت وغيرها، وان (37%) من الادارات العليا لتلك الجمعيات لا يقرون بان القياس الكمي للموارد البشرية والافصاح عنها يؤثر على اتخاذ القرارات الملائمة رغم اعترافهم بأهمية الموارد البشرى في البيئة الاقتصادية والاجتماعية.

9. دراسة (المدهون، 2015 م) بعنوان: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: تعرفت هذه الدراسة دوافع وقواعد ومبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية والصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقها، وقد توصلت الدراسة الي نتائج عدة منها وجود دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية مثل

المساهمة في تصميم نظام المعلومات متكامل القواعد والمبادئ لتطبيقها، وكذلك استنتجت الدراسة وجود العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ومنها صعوبة تقدير الفوائد المستقبلية للموارد البشرية، كذلك تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي وعدم الرغبة في التغيير.

10 دراسة (لطفي، 2016م) بعنوان: دور الإفصاح الإختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية: دراسة إستطلاعية: تناولت الدراسة تحليل أهم الصعوبات التي تعوق الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية بالتقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، وبيان طبيعة المعلومات الخاصة بالموارد البشرية التي يتعين الإفصاح عنها بالتقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، بالإضافة إلى التعرف على أفضل أساليب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وتكونت مجموعة الدراسة من عينة من معدي ومستخدمي التقارير المالية في شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد صعوبات تعوق الإفصاح الإختياري عن معلومات الموارد البشرية في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية، أيضا لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من معدي ومستخدمي التقارير المالية، ولا توجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح الإختياري عن معلومات رأس المال في التقارير المالية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية.

11. دراسة (بودرجة ولخشين، 2020) بعنوان: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة: هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي، من خلال عرض نموذج القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية، وذلك في محاولة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لوحدة سونلغاز بولاية سكيكدة للسنة 2017، ومن ثم دراسة أثر ذلك على مؤشرات الأداء المالي للوحدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر إيجابيا على كل من مؤشرات التوازن المالي، ومردودية المؤسسة.

الدراسة الميدانية:

1. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين والمراجعين العاملين بالشؤون المالية بشركات الاتصالات بولاية الخرطوم وتشمل الشركة السودان للاتصالات (سوداني) وشركة زين وشركة MTN وشركة كنار، اما عينة الدراسة فقد تم إختيارها عشوائياً، فقد تم توزيع (150) إستبانة، وتم استلام وتحليل (111) إستبانة، والجدول أدناه يبين الخصائص الأساسية لعينة الدراسة:

جدول رقم (1)

الخصائص الأساسية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	فئات الخاصة	التكرار	النسبة
الشركة	سوداني	42	37.8%
	MTN	24	21.6%
	زين	31	27.9%
	كنار	14	12.6%

21.6%	24	25 سنة فأقل	العمر
37.8%	42	من 26 - 35 سنة	
24.3%	27	من 36 - 45 سنة	
16.2%	18	46 سنة فأكثر	
27.9%	31	5 سنة فأقل	سنوات الخبرة
35.1%	39	من 6 - 15 سنة	
18%	20	من 16 - 25 سنة	
18.9%	21	25 سنة فأكثر	
49.5%	55	محاسب	المسمى الوظيفي
18.9%	21	رئيس حسابات	
9%	10	مدير مالي	
9.9%	11	مراجع	
12.6%	14	أخرى	
75.7%	84	بكالوريوس	المؤهل الأكاديمي
6.3%	7	دبلوم عالي	
15.3%	17	ماجستير	
2.7%	3	دكتوراه	
-	-	أخرى	
9%	10	زمالة المحاسبين السودانية	المؤهل المهني
1.8%	2	زمالة المحاسبين العربية	
9.9%	11	زمالة المحاسبين البريطانية	
1.8%	2	زمالة المحاسبين الأمريكية	
1.8%	2	أخرى	
75.7%	84	لا يوجد	

المصدر: إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي.

من الجدول رقم (1) يتضح إن 37.8% من المبحوثين يعملون بالشركة السودانية للإتصالات (سوداني) وهي الشركة الأكبر والاقدم، تليها شركة زين بنسبة بلغت 27.9% ثم شركة MTN بنسبة 21.6%، وأخيراً شركة كنار بنسبة 12.6% وهي الشركة الاصغر والاحدث، وينحصر نشاطها فقط في خدمات الانترنت والهاتف الثابت. يلاحظ أيضاً إن 21.6% من مفردات عينة البحث أعمارهم 25 سنة فأقل، و37.8% أعمارهم يتراوح ما بين (26-35 سنة)، و24.3% أعمارهم بين (36-45 سنة)، و16.2% أعمارهم 46 سنة فأكثر، وعليه فأن غالبية مجتمع الدراسة تقع في الفئة العمرية من 26-35.

أما عن سنوات الخبرة فإن 27.9% من المستقيصين خبرتهم 5 سنوات فأقل، و35.18% تنحصر خبرتهم بين (6-15 سنة)، و18% بين (16-25 سنة)، بينما 18.9% خبرتهم 25 سنة فأكثر، أي أن غالبية أفراد العينة تنحصر خبرتهم بين 6-15 سنة.

يتضح كذلك أن 49.5% من عينة البحث من المحاسبين، و18.9% يشغلون وظيفة رئيس حسابات و9% مدراء ماليين من المحاسبين، و9.9% مراجعي حسابات، و12.6% يشغلون وظائف أخرى بالإدارة المالية للشركة، عليه فإن غالبية أفراد العينة من المحاسبين.

فيما يتعلق بالمؤهلات الأكاديمية للمبحوثين فإن 75.7% يحملون درجة البكالوريوس، و6.3% يحملون درجة الدبلوم العالي و15.3% يحملون درجة الماجستير، و2.7% من حملة الدكتوراه، أي أن غالبية أفراد العينة من حملة البكالوريوس.

بالنسبة للمؤهلات المهنية للمبحوثين فإن 9% يحملون زمالة المحاسبين السودانية، و1.8% يحملون زمالة المحاسبين العربية و9.9% يحملون زمالة المحاسبين البريطانية، و1.8% يحملون زمالة المحاسبين الأمريكية، و1.8% يحملون زمالات محاسبية أخرى، بينما 75.7% ليسوا من حملة الزمالات المهنية.

2. إختبار صدق وثبات أداة القياس:

صدق أداة القياس: للتأكد من صدق الاستبانة وملائمتها لقياس تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية على الأداء المالي بشركات الاتصالات عُرضت على ستة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء لتقويمها ومراجعتها من الناحيتين الموضوعية والإحصائية، وبناءً على مقترحاتهم تم إجراء بعض التعديلات عليها قبل توزيعها على المبحوثين.

ثبات أداة القياس: تم قياس معامل ثبات أداة القياس عن طريق معامل ثبات ألفا كرونباخ، وقد ظهرت النتائج كما مبين في الجدول أدناه:

جدول رقم (2)

نتائج إختبار ألفا كرونباخ

النتيجة	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحور
ثابت	0.712	5	المحور الأول
ثابت	0.823	5	المحور الثاني
ثابت	0.884	5	المحور الثالث
ثابت	0.843	المعامل لكل محاور الاستبانة	

المصدر: إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي.

يلاحظ من النتائج في الجدول رقم (2) أن قيمة معامل الثبات للمقياس الكلي على مستوى المحاور الثلاث بلغت 0.843، وهي نسبة مرتفعة وموجبة الإشارة مما يدل على ثبات واتساق مرتفع بين فقرات أداة القياس المستخدمة في جمع البيانات.

3. مقياس الدراسة:

لقياس إستجابة المبحوثين استخدم الباحثون مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم تحديد درجات الموافقة (مقياس التصحيح) بخمسة مستويات، وذلك على النحو المبين في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3)

درجات مقياس ليكرت الخماسي

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة

المصدر: إعداد الباحثون.

تم استخراج المدى لخيارات المقياس (5 - 1 = 4)، ولإستخراج طول فئة المتوسط تمت قسمة المدى على الفئة العليا للمقياس أي $5/4 = 0.8$ وهي طول فئة الوسط الحسابي كما في الجدول رقم (4).

جدول رقم (4)

مقياس التصحيح

درجة الموافقة	خيار الموافقة	فئة الوسط الحسابي
منخفضة جداً	لا أوافق بشدة	1 - 1.8
منخفضة	لا أوافق	1.81 - 2.6
متوسطة	محايد	2.61 - 3.4
مرتفعة	أوافق	3.41 - 4.2
مرتفعة جداً	أوافق بشدة	4.21 - 5

المصدر: إعداد الباحثون.

4. اختبار الفرضيات:

المحور الأول: عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر سلباً على الاداء المالي بشركات الإتصالات بالسودان.

جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجات الموافقة لإجابات المبحوثين حول أسئلة المحور الأول

م	العبرة	المقيا س	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	صعوبة قياس الاصل البشري أدى إلى عزوف المحاسبين بشركات الاتصالات بالسودان عن معالجة الاصول البشرية وتفضيلهم التعامل مع الاصول المادية.	ك	43	35	7	11	15	3.72	1.415	مرتفعة
		ن%	38.7	31.5	6.3	9.9	13.5			
2	عدم ادراك الكثير من المحاسبين بشركات	ك	42	34	10	14	11	3.74	1.346	مرتفعة

			9.9	12.6	9	30.6	37.8	ن %	الاتصالات بالسودان بماهية المحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر سلباً على الاداء المالي فيها.
مرتفعة	1.344	3.60	11	16	16	31	37	ك	3 عدم وعي المحاسبين بشركات الاتصالات بأسس قياس
			9.9	14.4	14.4	27.9	33.3	ن %	الاصول البشرية يؤثر سلباً على جودة الارباح.
مرتفعة	1.413	3.80	14	10	9	29	49	ك	4 قلة تأهيل المحاسبين بشركات الاتصالات بالسودان في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية أدى إلى خلو قوائمها المالية عن أي بيانات عن الموارد البشرية.
			12.6	9	8.1	26.1	44.1	ن %	
مرتفعة	1.363	3.68	13	12	12	35	39	ك	5 عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية يحد من قدرة شركات الاتصالات بالسودان على تقديم بيانات مالية هامة وموثوق فيها.
			11.7	10.8	10.8	31.5	35.1	ن %	

المصدر: إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال الجدول رقم (5) يتضح أن المبحوثين يوافقون بدرجة مرتفعة على أن عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر سلباً على الاداء المالي بشركات الإتصالات بالسودان، حيث أن 70.2% من المبحوثين يوافقون على أن عزوف المحاسبين بشركات الاتصالات بالسودان عن معالجة الاصول البشرية وتفضيلهم التعامل مع الاصول المادية، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.72، والانحراف المعياري 1.415، كذلك فإن 68.4% من المبحوثين يوافقون على أن عدم ادراك الكثير من المحاسبين بشركات الاتصالات بالسودان بماهية المحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر سلباً على الاداء المالي وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.74، والانحراف المعياري 1.346، أما من حيث التأثير على جودة الأرباح فإن نسبة 61.2% من المبحوثين يوافقون على أن عدم وعي المحاسبين بشركات الاتصالات بأسس قياس الاصول البشرية يؤثر سلباً على جودة الارباح بمتوسط حسابي بلغ 3.60 وإنحراف معياري 1.344، ونسبة 70.2% من المبحوثين يوافقون على أن قلة تأهيل المحاسبين بشركات الاتصالات بالسودان في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية أدى إلى خلو قوائمها المالية عن أي بيانات عن الموارد البشرية، وقد بلغ المتوسط احسابي لهذه لعبارة 3.80 والانحراف المعياري 1.413، وفيما يتعلق بأهمية وموثوقية البيانات المالية فإن 66.6% من المبحوثين يرون أن عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية يحد من قدرة شركات الاتصالات بالسودان على تقديم بيانات مالية هامة وموثوق فيها، حيث أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.68 وإنحراف المعياري 1.363.

المحور الثاني: يؤثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية إيجاباً على كفاءة الاداء المالي في شركات الاتصالات بالسودان.

جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجات الموافقة لإجابات المبحوثين حول أسئلة المحور

الثاني

م	العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	اهتمام شركات الاتصالات بتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي إلى جودة القياس والافصاح المحاسبي.	ك	38	42	9	9	13	3.75	1.324	مرتفعة
		ن%	34.2	37.8	8.1	8.1	11.7			
2	تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات يؤدي إلى توفير معلومات مالية ملائمة لمتخذي القرارات.	ك	51	41	6	6	6	4.12	1.118	مرتفعة
		ن%	45.9	36.9	5.4	6.3	5.4			
3	التقرير عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات كأصول يؤدي إلى التعبير عنها بصدق وعدالة.	ك	45	38	7	10	11	3.86	1.311	مرتفعة
		ن%	40.5	34.2	6.3	9	9.9			
4	تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات يظهر الانفاق الحقيقي على الكادر البشري.	ك	51	44	8	3	5	4.20	1.007	مرتفعة
		ن%	45.9	39.6	7.2	2.7	4.5			
5	تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات بالسودان يؤدي إلى تحميل صافي دخل الشركة بالمصروفات الفعلية التي ساهمت في تحقيق الأيراد.	ك	46	33	12	12	8	3.87	1.266	مرتفعة
		ن%	41.4	29.7	10.8	10.8	7.2			

المصدر: إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال الجدول رقم (6) يتضح أن المبحوثين يوافقون بدرجة مرتفعة على أن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يؤثر إيجاباً على كفاءة الاداء المالي في شركات الاتصالات بالسودان، حيث أن 72% من المبحوثين يوافقون على أن اهتمام شركات الاتصالات بتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي إلى جودة القياس والافصاح المحاسبي، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.75، والانحراف المعياري 1.324، ونسبة 82.8% من المبحوثين يوافقون على أن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات يؤدي إلى توفير معلومات مالية ملائمة لمتخذي القرارات، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.12، والانحراف المعياري 1.118، كما أن نسبة 74.7% من المبحوثين يوافقون على أن التقرير عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات كأصول يؤدي إلى التعبير عنها بصدق وعدالة بمتوسط حسابي بلغ 3.86 وإنحراف معياري 1.311، ونسبة 85.5% من المبحوثين يوافقون على أن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات يظهر الانفاق الحقيقي على الكادر البشري، وقد بلغ المتوسط احسابي لهذه لعبارة 4.20 والانحراف المعياري 1.007، وفيما يتعلق بالأثر على صافي دخل الشركة فإن 71.1% من المبحوثين يعتقدون أن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات بالسودان يؤدي إلى تحميل صافي دخل الشركة بالمصروفات الفعلية التي ساهمت في تحقيق الايراد، حيث أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.87 والانحراف المعياري 1.266.

المحور الثالث: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل وكفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان.

جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجات الموافقة لإجابات المبحوثين حول أسئلة المحور

الثالث

م	العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	الافصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل يؤثر إيجاباً على جودة الارباح المحاسبية المعلنة بالتقارير المالية.	ك	41	35	10	6	9	3.93	1.189	مرتفعة
		ن%	36.9	40.5	9	5.4	8.1			
2	الافصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية بالتقارير المالية.	ك	45	31	10	11	14	3.74	1.406	مرتفعة
		ن%	40.5	27.9	9	9.9	12.6			
3	الافصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل يؤدي إلى عرض الاصول بصدق وعدالة بالتقارير المالية.	ك	44	35	9	10	13	3.78	1.365	مرتفعة
		ن%	39.6	31.5	8.1	9	11.7			

مرتفعة	1.237	3.92	10	6	11	40	44	ك	الافصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل يعزز الافصاح الكافي عن الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان.	4
			9	5.4	9.9	36	39.6	ن%		
مرتفعة	1.453	3.68	15	13	11	26	46	ك	الافصاح الطوعي عن الموارد البشرية كأصل بشركات الاتصالات بالسودان يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية من قبل المستخدمين.	5
			13.5	11.7	9.9	23.4	41.4	ن%		

المصدر: إعداد الباحثون من نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال الجدول رقم (7) يتضح أن المبحوثين يوافقون بدرجة مرتفعة على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية وكفاءة الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان، حيث أن 77.4% من المبحوثين يوافقون على أن الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية يؤثر إيجاباً على جودة الأرباح المحاسبية المعلنة بالتقارير المالية، لأن ذلك يدل على أن الدخل المحاسبي تم تحميله بكافة المصروفات التي ساهمت في تحقيق الأيراد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.93، والانحراف المعياري 1.189، ونسبة 68.4% من المبحوثين يوافقون على أن الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية بالتقارير المالية، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.74، والانحراف المعياري 1.406، كما أن نسبة 71.1% من المبحوثين يوافقون على أن الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية يؤدي إلى عرض الأصول بصدق وعدالة بالتقارير المالية بمتوسط حسابي بلغ 3.78، وانحراف معياري 1.365، ونسبة 75.6% من المبحوثين يوافقون على أن الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية يعزز الإفصاح الكافي عن الاداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان، وقد بلغ المتوسط احسابي لهذه لعبارة 3.92 والانحراف المعياري 1.237، أما عن الأثر على المستخدمين، فإن 64.8% من المبحوثين يرون أن الإفصاح الطوعي عن المعلومات المالية للموارد البشرية بشركات الاتصالات بالسودان يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية من قبل المستخدمين، حيث أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.68 والانحراف المعياري 1.453.

نتائج وتوصيات الدراسة:

أولاً: النتائج:

فيما يلي أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. سترتب على عدم الوعي الكافي بالمحاسبة عن الموارد البشرية تأثيراً سلباً على الاداء المالي لشركات الاتصالات بالسودان، حيث أن تجاهل قياس الأصل البشري سيؤدي إلى خلو تقاريرها المالية عن أي بيانات عنها وسيؤثر ذلك سلباً على جودة الأرباح وموثوقية تلك التقارير .
2. اهتمام شركات الاتصالات بالسودان بتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي إلى جودة القياس والافصاح المحاسبي .

3. تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بشركات الاتصالات بالسودان يظهر الانفاق الحقيقي على الكادر البشري، وبالتالي تحميل صافي دخل الشركة بالمصروفات الفعلية التي ساهمت في تحقيق الأيراد.
4. إن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية سيؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي لشركات الاتصالات بالسودان في عدة جوانب كالمقاييس وصدق وعدالة العرض والتعبير، وسيؤدي ذلك حتماً إلى توفير معلومات مالية ملائمة لمتخذي القرارات.
5. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الإفصاح الطوعي عن معلومات الموارد البشرية وكفاءة الأداء المالي بشركات الاتصالات بالسودان من خلال جودة الأرباح، وتحسين جودة المعلومات المالية بالتقارير المالية، وتعزيز الإفصاح الكافي، وسيؤدي ذلك بالضرورة إلى زيادة الثقة في التقارير المالية من قبل المستخدمين.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة فقد أوصى الباحثون بما يلي: -

- 1- التأكيد على أهمية محاسبة الموارد البشرية على مستوى المحاسبين والمراجعين العاملين بشركات الاتصالات بالسودان ليتمكنوا من قياس وعرض تكلفة وقيمة ما تتفقه الشركة على الكادر البشري بشكل صحيح.
- 2- ضرورة عرض الموارد البشرية كأصل بالقوائم المالية لشركات الاتصالات حيث كثافة الكادر البشري حتى يتم التمكن قياس الأرباح بصورة صحيحة وعرض الأصول بقائمة المركز المالي بقيمتها الحقيقية.
- 3- العمل على التدريب والتطوير المستمر لتنمية المهارات في مجال القياس والإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، لما لذلك من انعكاس على الأداء المالي والإداري بشركات الاتصالات بالسودان.
- 4- التعاون بين القطاعين العام والخاص لإصدار نشرات علمية تتعلق بالمحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح توطئة لإصدار بيانات أو معايير ملزمة في هذا الصدد.

المصادر

1. الكتب:

- حنان، رضوان حلوة، 2003م، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
- الحيايلى، وليد ناجى، 2007م، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
- الصفار، هادي رضا، 2009م، مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح والاعتراف والافصاح في التقارير المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- عبد الوهاب، علي محمد، وعامر، سعيد يس، 1984م، محاسبة الموارد البشرية (عرض تحليلي مع مدخل بديل)، دار المريخ للنشر، الرياض.
- علي، رمضان محمد، 1997م، المحاسبة المتقدمة (دراسات ومشاكل محاسبية معاصرة)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان.
- فلامهولتز، أريك، 1992م، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.

2. الدوريات:

- البشتاوي، سليمان حسين، وبنى طه، إسماعيل أحمد حسين، 2014م، أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 2، عمان.
- بوردجة، رمزي، ولخشين، عبير، 2020م، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، مجلد 3، العدد 1، جامعة بن خلدون تيارت، الجزائر.
- حمادة، رشا محمد أنور، 2002م، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية، دراسة تطبيقية على اعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد الأول، دمشق.
- الدويك، مصعب والنبيتي، عمر محمد، 2014م، أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي،

<http://mdweik.blogspot.com/2014/06/blog-post.html>.

- سجيني، طلال إبراهيم، 1997م، قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد 8، الدوحة.
 - الشكرجي، بشار نو النون، ومحمود، ومصعب صالح، 2010م، قياس رأس المال الفكري وأثره في ربحية المصارف، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 20، العدد 6، تكريت.
 - لطفي، سامح محمد، 2016م، دور الإفصاح الإختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية: دراسة إستطلاعية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، مجلد 20، العدد 1، القاهرة.
 - المدهون، خالد محمد، 2015م، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات التجارية، مجلد 23 العدد 2، غزة.
 - مطر، محمد عطية، 1982م، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الإقتصادي، مجلة العلوم الإجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، الكويت.
3. المؤتمرات العلمية:
- الجعارات، خالد جمال، 2013م، محاسبة الموارد البشرية بين الاعتراف والقياس، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، المؤتمر الدولي الثاني عشر - رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، عمان.
4. الرسائل الجامعية:
- الشلاحي، بندر مرزوق، 2012م، تحديد طبيعة الإفصاح الإختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
 - الشنطي، وسام رمضان، 2016م، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الاداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الازهر فرع غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، غزة.
 - الشهري، عائشة محمد، 2013م، محاسبة الموارد البشرية دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
- المراجع الاجنبية:

1. Books:

- Flamholtz, Eric, Human Resource Accounting, Advances in concepts, Methods and Applications, 1999, Springer, 3d edition.

2. Periodicals:

- American Accounting Association AAA, 1973, "Committee on Human Resource accounting" Accounting Review, Vol.48, No.4, Supplement.
- Chao, Henry, 2015, Human Resource Accounting, implications, & Adoption, school edge international Journal of management & Development, Vol -2.
- Flamholtz, Eric, 1971, " A Model for Human Resource Valuation a Stochastic Process with Service Rewards", Accounting Review, Vol.46, No.2,
- Jindal, Sonia & Kumar, Manoj, 2012, The Determinants of HC disclosures of Indian firms, Journal of intellectual capital, Vol 13, issue 2.

-
- Sharma, Shalini and Shukla, R.K, 2010, Application of Human Resource Accounting in Heavy industries, SAMRIDDHI A Journal of Physical Sciences Engineering and Technology, Vol 1, Issue 2.
 - Singh, Mohar, 2009, Human Resource Accounting challenge For Accountant, International Research Journal, Vol 2 issue 5.