



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في زيادة قيمة المصرف

" دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية "

عبد الله فرج الله رحمة الله و عمر السر الحسن محمد

جامعة الضعين – كلية العلوم الادارية

معهد الادارة العامة – المملكة العربية السعودية

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف اهتمام بعض المصارف السودانية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية ومعرفة مدى تأثيرها في قيمة المصرف. هدفت الدراسة إلى بيان أثر القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في قيمة المصرف، اعتمد الباحثان على الاستبانة كاداه للدراسة حيث تم توزيع عدد (250) استمارة تم استرجاع عدد (241) أبعدت منها (7) وتم تحليل (234) استمارة. ومن خلال الاساليب الاحصائية تم التوصل للنتائج التالية: وجود أثر معنوي للقياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في قيمة المصرف، ووجود أثر غير معنوي للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في قيمة المصرف، ووجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى المركز الوظيفي وسنوات الخبرة . وأوصت الدراسة بالاهتمام بالقياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية، إجراء مزيد من الدراسات حول محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي حديث.

ABSTRACT:

The problem of the study represented in the inadequate attention of some Sudanese banks regarding the application of human resources accounting, and identifying to what extent it affected the bank's value. The study aimed to show the effect of measurement and accounting disclosure of human resources cost in the bank's value. The researchers have depended on the questionnaire as a tool for the study, where a number of (250) questionnaires had been distributed, (241) of them had been retrieved, (7) of them had been excluded, and (234) questionnaires had been analyzed. By using the statistical methods, the following results had been reached: the existence of a significant effect for accounting measurement of human resources cost in bank value; alternatively, there is insignificant effect for accounting disclosure of human resources in the bank's value. Also, there are statistically significant differences in the answers of the study respondents regarding the study variables, due to job position, and years of experience. The study recommended paying more attention to the measurement and disclosure of human resources accounting in the financial statements, as well as conducting further studies about human resources accounting, as a modern accounting trend.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الموارد البشرية، قيمة المصرف.

المقدمة:

إن الإهتمام بالموارد البشرية في المنشأة يتطلب تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المنشأة من خلال قياس تكلفة الموارد البشرية والإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية بهدف إضافة قيمة للمنشأة في ظل إرتفاع مستوى المنافسة في بيئة الاعمال السودانية.

مشكلة الدراسة:

بإستقراء عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة كدراسة، (محمد، 2017م) التي إهتمت بإختبار العلاقة بين الإستثمار البشري والأداء المالي وغير المالي، ودراسة، (أوبكر، 2015م)، والتي ركزت على وضع إطار مقترح لنظام محاسبة الموارد البشرية في جامعة دنقلا، ودراسة (العايشي، 2014م)، والتي اهتمت بقياس خدمات الموارد البشرية من ناحية محاسبية، كما ركزت دراسة (عثمان، 2005م) ودراسة (حماد، 2000م)، على كيفية القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية .

يلاحظ أن أغلبية الدراسات ركزت على ربط محاسبة الموارد البشرية بالتقارير المالية بصورة عامة مع عدم التركيز على تأثيرها على قيمة المصرف ، لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في ضعف الاهتمام بتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف السودانية ومدى تأثيرها في قيمة المصرف، ويمكن صياغة هذه المشكلة في السؤالين التاليين:

السؤال الأول: ما أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في قيمة المصرف ؟ وتفرع منه التساؤلات التالية:

1. ما أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية في قيمة المصرف ؟.

2. ما أثر الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في قيمة المصرف ؟.

السؤال الثاني: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة)؟.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في قيمة المصرف من خلال الأهداف التالية: بيان أثر القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في قيمة المصرف، قياس أثر الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في قيمة المصرف، ومعرفة وجود (عدم وجود) فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة)؟.

أهمية الدراسة:**الأهمية العلمية:**

سد الفجوة في الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة، وإثراء المكتبة العلمية من خلال مواكبة التطور في بيئة الأعمال وتبني اتجاهات حديثة في المحاسبة لتصبح نواة لدراسات مستقبلية.

الأهمية العملية:

وضع آلية للقياس والإفصاح عن الموارد البشرية يُساعد المصارف السودانية في كيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية مما يضيف قيمة لهذه المصارف . كما أن الاهتمام بتبني محاسبة الموارد البشرية يساهم في تقديم معلومات للأطراف الخارجية عن قيمة المصارف تساهم في اتخاذ قرار سليم.

فرضيات الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرض الأول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية في قيمة المصرف . وتتفرع منه الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للموارد البشرية في قيمة المصرف .
 2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في قيمة المصرف .
- الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

منهجية الدراسة:

في سبيل تحقيق أهداف وإختبار الفرضيات تم الإعتماد على المنهج الوصفي لوصف الظاهرة وتحليل بياناتها من خلال البرامج الإحصائية لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة في المتغيرات الأخرى من خلال استخدام برامج التحليل الإحصائي والمنهج التاريخي، لإستقصاء الدراسات السابقة.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية : ولاية الخرطوم.

الحدود المؤسسية: المصارف السودانية المدرجة في سوق الأوراق المالية.

الحدود الزمانية : 2018م.

الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على محاسبة الموارد البشرية (قياساً، وافصاحاً)، إضافة لقيمة المصرف

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: محاسبة الموارد البشرية:

وهي عملية تحديد وقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية لخدمة مستخدمي معلومات التقارير المالية (عبد الوهاب وعامر، 1982م، ص92). ويتم تناولها من خلال الآتي:

القياس المحاسبي للموارد البشرية: هو قياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لإختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها (موهلتر، 1992م، ص200) .

1. الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية: هو توضيح طرق ومفاهيم تكلفة وقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في الموارد البشرية في التقارير المالية.

2. المتغير التابع: قيمة المصرف: هي إجمالي القيمة السوقية للأسهم العادية والقيمة السوقية للإقتراض وتتوقف هذه القيمة على تدفقات المكاسب المتوقعة التي ستحدث في المستقبل مع الأخذ في الإعتبار المخاطرة الخاصة بتلك المكاسب (Carpentier & Suret, 2001, P6).

الدراسات السابقة:

دراسة : أسماء علي محمد، (2017م):

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين الإستثمار البشري وبين كلا من الأداء المالي وغير المالي، وقيمة الشركات المصرية، وتحديد مدى إهتمام الشركات المصرية برأس المال البشري والإستثمار فيه، وكيفية قياسه وذلك من خلال معرفة عناصر الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على أداء وقيمة الشركة. توصلت الدراسة

إلى أن الإستثمار الجيد في العنصر البشري يؤثر بشكل إيجابي على الأداء المالي للشركات ووجود علاقة معنوية بين الإستثمار البشري وقيمة المصرف مقاساً بنسبة السوقية إلى القيمة الدفترية.

دراسة: أيمن عبد الله محمد ، (2015م):

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على جامعة دنقلا، توصلت الدراسة الى أن الجامعة لاتظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية ضمن مصروفات الفصل الثاني بجامعة دنقلا.

دراسة : زرزار العياشي، (2014م):

هدف الدراسة إلى التعريف محاسبة الموارد البشرية، والطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلا منها. توصلت الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية تمد المستخدمين بالمعلومات الكمية والمالية عن تكلفة الاستقطاب والتدريب والمحافظة عليها وطرق استخدامها وتقييمها، وهناك صعوبات في قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفيرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الايرادية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية

دراسة : محمد عبد الحميد، (2009م):

هدفت الدراسة إلى تحليل مبادئ حوكمة الشركات وبيان دورها في تعظيم قيمة المنشأة. توصلت الدراسة إلى وجود فروق معنوية بين قطاعات الشركات محل الدراسة للعناصر الرئيسية لمؤشر استاندر أند بور، وأن بعض هذه العناصر أكثر ارتباطاً وتأثيراً في المؤشر بحيث يمكنها التنبؤ بدرجة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة وتعزيز قيمة المنشأة، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين مبادئ وقواعد حوكمة الشركات وبين العائد على حق الملكية والقيمة السوقية المضافة.

دراسة : الامين محمد عثمان، (2005م):

هدفت الدراسة الى إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية واختيار المنهج المحاسبي لقياس وتقييم المحاسبة عن الموارد البشرية والإفصاح عن هذه الموارد البشرية في القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن مفهوم المحاسبة عن الموارد من المفاهيم الحديثة في المحاسبة، وان الطريقة المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في المنشآت الخدمية السودانية محل الدراسة باعتبارها تكاليف نفقات ايرادية تظهر في قائمة الدخل وان التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية غير واضح.

دراسة : رشا حماده، (2000م):

هدفت الدراسة الى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية، وبيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الاستخدام الأمثل لهذه الموارد باعتبارها أصولاً، وأن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والادارية على السواء، ولابد من اتساع وظائف المحاسبة لتشمل محاسبة الموارد البشرية وذلك لتقديم معلومات تساعد الادارة والمستثمرين والموظفين في ترشيد القرارات الاستراتيجية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة يُلاحظ مايلي: تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في تناولها لمحاسبة الموارد البشرية وتشير إلى علاقة محاسبة الموارد البشرية بعدد من المتغيرات. إلا أن أغلبية الدراسات ركزت على ربطها بالتقارير المالية دون التركيز على قيمة المصروف وهذا ما ركزت عليه الدراسة الحالية.

مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

محاسبة الموارد البشرية هي مفهوم فلسفي ليس لها ثوابت معينة، وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري، وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأخرى (فاضل، 2008م، ص 33).

عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها: "أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المؤسسة بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المؤسسة وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمؤسسة (الحيالي، 2004م، ص 290) .

وبناءً على التعاريف السابقة، يُعرف الباحثان محاسبة الموارد البشرية بأنها عبارة عن جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتصنيفها ومقابلة قيمة الموارد البشرية في المؤسسة بتكاليف تلك الموارد ثم إيصال المعلومات السابقة لكل من يطلبها سواء في داخل المؤسسة أو خارجها بكل دقة.

أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية:

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والاستخدام والرقابة على عنصر الموارد البشرية بما يحقق أهداف المنشأة، (حمادة، 2000م، ص 44). ويمكن تحديد أهداف محاسبة الموارد البشرية فيما يلي (MOHAR, 2009, p440):

1. تقدم معلومات مختلفة عن القوى العاملة في المنشأة، الى الادارة والمستثمرين والاطراف المستفيدة الاخرى كاصل من ضمن الموجودات.
2. تحديد الشخص المناسب في مهمة او وظيفة معينة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة او الوظيفة التي يؤديها.
3. المحافظة على بقاء الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات.
4. معالجة مشكلة تقييم الاصول غير الملموسة.
5. تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية لغرض اتخاذ القرارات التسويقية.
6. الرقابة على فاعلية استخدام الموارد البشرية.

مفهوم قيمة المصروف:

إهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المصروف بعد تغير الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارة من العمل زيادة ربحية المنشأة إلى العمل على زيادة قيمة المصروف (ابراهيم، 2012م، ص 64). وترجع أهمية هذا الموضوع إلى أن جميع القرارات المالية المتخذة تؤثر في النهاية على قيمة المنشأة سواء كانت هذه القرارات مرتبطة بالعمليات الإستثمارية، أو كانت مرتبطة بالعمليات التمويلية. وقد حاز هذا الموضوع إهتمام عدد كبير من الباحثين سواء في الماضي أو الحاضر. ففي الماضي كان الإهتمام يرجع إلى استخدام قيمة المنشأة كأحد المتغيرات في حساب تكلفة الأموال، أما في الحاضر ومع وجود هدف محوري للتمويل وهو تعظيم الثروة فإن

قياس مدى تحقيق الهدف يتم من خلال مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة المنشأة. تغير مفهوم خلق القيمة من قبل منشآت الأعمال في القرن الحالي، إذ لم يعد ينظر إليها من خلال منظار القيمة المالية على النحو المحدد لها في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، فقيمة الأصل تتوقف على عدة عوامل منها الجهة التي تقوم بعملية التقييم، ونوعية القيمة الجاري قياسها والتوقيت والغرض من عملية التقييم. (محروس، 1995م ، ص699). وتُعرف القيمة بأنها مقدار المال أو المكاسب النقدية الحالية التي يمكن الحصول عليها من أصل معين (PRINGLE & REBERT, 1984, p9). أما قيمة المصرف فُعرفت بأنها المبلغ النقدي أو الثمن العادل لكل المنشأة في حال إستمرارها (الهوري وعبيد، 1998م ، ص240). كما عرفت بانها إجمالي القيمة السوقية للأسهم العادية والقيمة السوقية للإقتراض. وتتوقف هذه القيمة على تدفقات المكاسب المتوقعة التي ستحدث في المستقبل مع الأخذ في الإعتبار المخاطرة الخاصة بتلك المكاسب (CARPENTIER & SURET, 2001, p6).

ومما سبق يرى الباحثان ان القيمة هي الثمن أو السعر دون زيادة او نقصان، الذي يمكن ان يعادل إجمالي الأسهم للمصرف، أو ما يمكن دفعه للحصول على أصل معين وقت إقتناه.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المصارف السودانية المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وعددها (33) مصرف، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة قصدية تمثلت في عدد (5) مصارف حيث تم توزيع عدد 250 استمارة وتم استلام عدد (241) وتم استبعاد عدد (7) استمارات وبذلك تصبح عينة الدراسة الصالحة للتحليل (234) استمارة.

بما أن عملية مسح وتغطية كامل مجتمع الدراسة يحتاج إلى فترة زمنية طويلة وتكاليف مادية وجهد مضاعف من قبل الباحثين، وتقديراً لكل سلبيات المسح الشامل فقد لجأ الباحثان إلى أسلوب العينات الإحصائية، حيث عمد الباحثان إلى أخذ عينة إحصائية ملائمة وفقاً لمعادلة ريتشارد جيجر التالية:

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث تمثل:

N: حجم المجتمع، Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 (0.05) = (1.96).

D: نسبة الخطأ.

أداة الدراسة:

استخدم الباحثان الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتكونت الإستبانة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وتضمن خمسة متغيرات ديموغرافية وهي: (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية).

القسم الثاني: محاور وأبعاد الاستبانة وهي:

1. المحور الأول: المتغير المستقل: محاسبة الموارد البشرية ويشتمل على بعدين مقسمة إلى (10) عبارات،

وهي كالتالي:

- أ- البعد الأول، القياس المحاسبي تكلفة الموارد البشرية، ويتكون من (5) عبارات.
ب- البعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ويتكون من (5) عبارات.
2. المحور الثاني، قيمة المصرف، ويشتمل على (8) عبارات.

الأساليب الإحصائية:

تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية StatisticalPackage for Social Sciences والتي يرمز لها إختصاراً بالرمز (SPSS) والحزمة الإحصائية للنمذجة البنائية والمعروفة إختصاراً بـ (AMOS)، وتم استخدام المقاييس الإحصائية التالية:
التكرارات والنسب المئوية، الأعمدة البيانية، المتوسط الحسابي "Mean"، الإنحراف المعياري "StandardDeviation"، الوزن النسبي للمتوسط الحسابي المرجح، معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات إستبانة الدراسة، معامل الارتباط بيرسون، لقياس صدق الإتساق الداخلي، أسلوب تحليل المسار لإختبار فرضيات الدراسة بهدف التعرف على حجم أثر كل متغير من المتغيرات في المتغير التابع.

خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (1) : خصائص عينة الدراسة

الخاصية	الفئات	التكرار	%
العمر	أقل من 30 سنة	9	3.8
	من 31 إلى 40 سنة	110	47
	من 41 إلى 50 سنة	115	49.1
	المجموع	234	100
المؤهل العلمي	بكالوريوس	66	28.2
	دبلوم عالي	5	2.1
	ماجستير	111	47.4
	دكتوراه	45	19.2
التخصص العلمي	أخرى	7	3
	المجموع	234	100
	محاسبة وتمويل	94	40.2
	إدارة أعمال	13	5.6
المسمى الوظيفي	نظم معلومات محاسبية	21	9
	اقتصاد	91	38.9
	أخرى	15	6.4
	المجموع	234	100
	موظف	37	15.8

79.5	186	رئيس قسم	
3.8	9	نائب مدير	
0.9	2	أخرى	
100	234	المجموع	
3.4	8	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
8.1	19	من 5 إلى 10 سنوات	
45.7	107	من 11 إلى 15 سنة	
40.2	94	من 16 إلى 20 سنة	
2.6	6	من 21 سنة فأكثر	
100	234	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2019م

من خلال الجدول رقم (1) يُلاحظ مايلي:

1. فيما يتعلق بخاصية العمر أن (49.1%) أعمارهم تزيد عن 40 سنة، (47%) أعمارهم بين 31 إلى 40 سنة، بينما (3.8%) أعمارهم تقل عن 30 سنة.

2. فيما يتعلق بخاصية المؤهلات العلمية فإن أفراد عينة الدراسة مؤهلين علمياً وقادرين على فهم متغيرات الدراسة فهناك (47.4%) من عينة الدراسة حملة مؤهل الماجستير، (28.2%) من حملة مؤهل البكالوريوس، يليهم (19.2%) للدكتوراه، بينما تمثل نسبة مؤهل الدبلوم العالي والمؤهلات الأخرى (5.1%) من إجمالي عينة الدراسة.

3. فيما يتعلق بخاصية التخصص العلمي لعينة الدراسة يتضح أن (40.2%) من تخصصات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وهو الأكثر ارتباطاً بالدراسة، وأن (38.9%) من تخصصات الاقتصاد، والتخصصات الأخرى تمثل نسبة (21%) من إجمالي عينة الدراسة.

4. فيما يتعلق بخاصية المسمى الوظيفي فإن رؤساء الأقسام يمثلون نسبة (79.5%) من إجمالي عينة الدراسة، يليهم الموظفون بنسبة (15.8%)، بينما لا يمثل المدراء أكثر من (3.8%) من عينة الدراسة والمسميات الوظيفية الأخرى نسبة (0.9%).

5. فيما يتعلق بخاصية الخبرة العملية يتضح أن (3.4%) من عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنة أما غالبية عينة الدراسة فخبرتهم تزيد عن الـ 5 سنوات وينعكس ذلك إيجاباً على الدراسة.

مؤشرات صدق الاتساق الداخلي لبيرسون:

جدول رقم (2) : الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه القياس

المحاسبي للموارد البشرية

الإرتباط بدرجة

مضمون العبارة

البُعد

**0.93

يهتم المصرف بتحديد تكلفة العنصر البشري في السجلات المحاسبية

**0.94	يقوم المصرف بدراسة بدائل قياس التكلفة للحصول على العنصر البشري
**0.94	يدرج المصرف تكاليف تدريب العنصر البشري في موازنته
**0.93	يتم تنويب تكاليف العنصر البشري بشقيها الثابت والمتغير
**0.90	يهتم المصرف بتفعيل الدور الرقابي للمحافظة على الأصل البشري

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01
يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول (2) أن قيم الإرتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**0.90 إلى **0.94) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) مما يؤكد من وجهة نظر الباحثان أن عبارات بعد القياس المحاسبي للموارد البشرية صادقة لما وضعت لقياسه.
جدول رقم (3): الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

الإرتباط بدرجة الْبُعد	مضمون العبارة
**0.40	يُفصح المصرف عن تكاليف العنصر البشري في التقارير المالية
**0.46	يُفصح المصرف عن مميزات البديل الذي تم إختياره لتحديد تكلفة العنصر البشري
**0.41	يُفصح المصرف عن وجود نظام متكامل للموارد البشرية
**0.30	يُفصح المصرف عن تطوير أداء المورد البشري
**0.41	يُفصح المصرف عن معلومات مختلفة عن القوي العاملة

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01
يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول (3) أن قيم الارتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**0.30 إلى **0.46) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) مما يؤكد من وجهة نظر الباحثان أن عبارات بعد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق والثبات لاداة الدراسة:

1. الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

تم التحقق من الصدق الظاهري للإستبانة من خلال عرض الاستبانة في صورتها الأولية على محكمين من ذوي الاختصاص والخبرة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات السودانية وعددهم (5) محكمين للتأكد من مدى ارتباط كل فقرة من فقراتها بالبعد الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله. وتم تعديل ما يلزم من تصويبات وحذف لبعض الفقرات وإعادة صياغة بعضها لغوياً استناداً على ما تم التنويه اليه

2. مؤشرات الثبات α كرونباخ:

للتحقق من ثبات عبارات محاور وأبعاد استبانة الدراسة، عمد الباحثان إلى حساب مؤشرات α كرونباخ، وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (4) : مؤشرات الثبات α كرونباخ لأبعاد محور أداة الدراسة

مضمون المحور/ البعد	عدد العبارات	α كرونباخ
المحور الأول: محاسبة الموارد البشرية		
البُعد الأول، القياس المحاسبي للموارد البشرية	5	0.95
البُعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	5	0.88
α كرونباخ للمحور الأول ككل	10	0.96
المحور الثاني: قيمة المصرف	8	0.85
α كرونباخ للاستبانة الكلية	18	0.97

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
يتضح من الجدول رقم (4) المؤشرات الإحصائية لأنفا كرونباخ لمحاور وأبعاد استبانة الدراسة جميعها ذات ثبات دال إحصائياً > 0.60 ، وأن أبعاد ومحاور استبانة الدراسة تكون ذات ثبات دال إحصائياً إذا كانت قيمة α كرونباخ (> 0.60)، وبناءً على ذلك فإن استبانة الدراسة تتصف بالوضوح في معانيها ومفاهيمها لدى عينة الدراسة.

الإحصاء الوصفي لأداة الدراسة:

من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعنوية اختبار T لعينة واحدة لاختبار معنوية درجة ممارسة كل بعد من وجهة نظر عينة البحث، والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (5) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعنوية T لممارسة أبعاد الدراسة

مضمون البُعد	المتوسط العام للبعد	المتوسط الفرضي للبحث	المتوسط الحسابي للعينة	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة	درجة الممارسة
القياس المحاسبي للموارد البشرية	3.84	15	19.20	4.48	14.25	0.000	كبيرة
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	3.84	15	19.20	3.84	16.70	0.000	كبيرة
قيمة المصرف	4.18	24	33.44	2.79	51.77	0.000	كبيرة

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (5) مايلي:
1. بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للقياس المحاسبي للموارد البشرية (19.20) مع انحراف معياري بحدود (4.48)، بينما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات القياس المحاسبي للموارد البشرية يساوي (3.84 من 5) وهو ينحصر ضمن مؤشرات فئة المتوسط الرابعة (3.60 إلى أقل من 4.20) مما يعني وجود ممارسة بدرجة كبيرة للقياس المحاسبي للموارد البشرية من وجهة نظر عينة البحث المستطلعة، وأن قيمة T (14.25) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$) على أن درجة الممارسة كبيرة وذات دلالة إحصائية.
2. بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية (19.20) مع انحراف معياري بحدود (3.84)، بينما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات القياس المحاسبي للموارد البشرية يساوي (3.84 من

5) وهو أيضاً ينحصر ضمن مؤشرات فئة المتوسط الرابعة (3.60 إلى أقل من 4.20) مما يعني وجود ممارسة بدرجة كبيرة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من وجهة نظر عينة البحث المستطلعة، وأن قيمة T (16.70) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$) على أن درجة الممارسة كبيرة وذات دلالة إحصائية.

اختبار فرضيات الدراسة:

1. معرفة ملائمة النموذج لتحليل الانحدار المتعدد :

للتأكد من أن المتغيرات المستقلة (القياس المحاسبي للموارد البشرية، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية)، ملائمة لتحليل الانحدار المتعدد، لجأ الباحثان إلى حساب مؤشرات تضخم التباين VIF والتباين المسموح Tolerance ومؤشر درين واتسون DW والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (6): مؤشرات ملائمة النموذج للمتغيرات المستقلة لتحليل الانحدار المتعدد

المتغير	تضخم التباين VIF	التباين المسموح Tolerance	مؤشر درين واتسون DW
القياس المحاسبي للموارد البشرية	6.18	0.162	1.76
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	1.38	0.727	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من خلال الجدول رقم (6) المؤشرات الإحصائية لملائمة نموذج الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع مايلي:

- إن قيم تضخم التباين VIF للمتغيرات المستقلة تتراوح بين (1.38 إلى 6.73) وهي جميعها قيم > 10 .
 - إن قيم التباين المسموح Tolerance تتراوح قيمها بين (0.149 إلى 0.727) وهي جميعها قيم < 0.05 .
 - إن قيمة مؤشر درين واتسون DW المحسوبة تساوي (1.76) وهي أقل من القيمة الحرجة (2).
- يخلص الباحثان من خلال هذه المؤشرات عدم وجود ارتباطات ذاتية Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة قد تؤثر في قيم الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبناءً على ذلك تصبح المتغيرات المستقلة ملائمة لاستخدام أسلوب الانحدار المتعدد والتدريجي.
2. نتائج اختبارات الدراسة: استخدام تحليل الانحدار البسيط للتعرف على أثر محاسبة الموارد البشرية في قيمة المصروف والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

نتائج تحليل الانحدار البسيط :

جدول رقم (7) : معنوية نموذج الانحدار المتعدد لأثر نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) كاتجاه حديث في

قيمة المصروف

المتغير المستقل	R قيمة	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة
نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح)	0.798	0.636	0.633	202.15	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م

باستقراء مؤشرات الجدول (7) لنموذج الانحدار المتعدد يتضح للباحثان النتائج التالية:

- إن معامل الارتباط المتعدد بين متغيرات نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) والمتغير التابع (قيمة المصروف) بلغ (0.798).

2. إن إجمالي ما يؤثر به نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) في المتغير التابع (قيمة المصرف) يبلغ (63.6%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (قيمة المصرف).
3. توجد معنوية لنموذج الانحدار المتعدد لأثر (نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) في المتغير التابع (قيمة المصرف) بناءً على قيمة F (202.15) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي $(0.05 > 0.000)$.

نتائج تحليل الانحدار التدريجي:

للتعرف على التأثير النسبي وترتيب الأهمية لمتغيرات نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) في المتغير التابع (قيمة المصرف)، لجأ الباحثان إلى استخدام أسلوب الانحدار التدريجي والنتائج كانت كالتالي:
جدول رقم (8): نتائج تحليل الانحدار التدريجي لأثر نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) في المتغير التابع (قيمة المصرف)

المتغير	B	R	التأثير R2	التأثير التدريجي	F	الدلالة	T	الدلالة
الثابت	24.86	0.797	0.635	-	403.21	0.000	32.18	0.000
القياس المحاسبي للموارد البشرية	0.788			0.635		0.000	20.08	
الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	0.046			-		0.310	1.017	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من المؤشرات الإحصائية للانحدار التدريجي بالجدول (8) النتائج التالية:

1. إن قيمة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغت (0.797).
2. يتضح من المؤشرات الإحصائية وجود معنوية لأثر القياس المحاسبي للموارد البشرية في (قيمة المصرف)، وأن إجمالي ما يؤثر به القياس المحاسبي للموارد البشرية في (قيمة المصرف) يبلغ (63.5%) وهي قيمة تأثير معنوية لنموذج الانحدار التدريجي بناءً على قيمة F (403.21) مع مستوى دلالة محسوب يساوي $(0.000 > 0.05)$. كما أن قيمة T (20.08) دالة إحصائياً عند مستوى $(0.05 > 0.000)$ على أثر متغير القياس المحاسبي للموارد البشرية في (قيمة المصرف).
3. لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية لمتغير الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في (قيمة المصرف)، حيث نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة T (1.017) يساوي $(0.05 < 0.310)$ مما ينفي وجود أي أثر لهذا المتغير المستقل في (قيمة المصرف).
4. توجد معنوية لنموذج الانحدار المتعدد لأثر نظام محاسبة الموارد البشرية (قياس وإفصاح) والمتغير التابع (قيمة المصرف) بناءً على قيمة F (306.65) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي $(0.05 > 0.000)$.

نتائج الفرض الثاني: والذي يشير على أنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة) " ، ولاختبار الفرضية لجأ الباحثان إلى إجراء تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك لوجود أكثر من فئتين لمتغير الخبرة العملية، ونتائج ذلك يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (9) : تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة الدراسة باختلاف الخبرة العملية

الدلالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	البُعد
0.0000	16.142	257.436	4	1029.746	بين المجموعات	القياس المحاسبي للموارد البشرية
		15.948	229	3652.07	داخل المجموعات	
			233	4681.816	المجموع	
0.0000	12.479	153.746	4	614.986	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
		12.32	229	2821.361	داخل المجموعات	
			233	3436.346	المجموع	
0.0000	6.413	45.622	4	182.488	بين المجموعات	قيمة المصرف
		7.114	229	1629.051	داخل المجموعات	
			233	1811.538	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لتحليل التباين الأحادي باختلاف الخبرة العملية بالجدول (9)، أن جميع مستويات الدلالة المحسوبة على نطاق جميع المحاور ($0.05 > 0.000$)، وعليه يخلص الباحثان إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف الخبرة العملية، ولمعرفة اتجاهات الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث، لجأ الباحثان إلى استخدام أسلوب المقارنة البعدية لشيفي Scheffe والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (10) : اتجاهات الفروق لأسلوب المقارنة البعدية باختلاف متغير الخبرة العملية

الدلالة	قيمة الفروق	الفئة الأولى - المتوسط الأكبر	الفئة الثانية - المتوسط الأصغر	المتغير التابع
0.000	*6.56	من 5 إلى 10 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	القياس المحاسبي للموارد البشرية
0.621	*3.04	من 11 إلى 15 سنة	من 21 سنة فأكثر	
0.000	*3.53	أقل من 5 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	
0.003	*5.26	من 5 إلى 10 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
0.070	*2.59	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	
0.000	*4.88	من 5 إلى 10 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	
0.000	*2.29	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	قيمة المصرف
0.010	*3.63	أقل من 5 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	
0.017	*2.36	من 5 إلى 10 سنوات	من 16 إلى 20 سنة	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لاتجاهات الفروق باختلاف الخبرة العملية بالجدول (10)، أنها تتراوح بين القيمة (1.92 إلى 7.60) وهي جميعها فروق دالة إحصائياً بين مستوى معنوية (0.01 إلى 0.05) وجميعها لصالح مجموعة الفئة الأولى والتي هي ذات متوسطات أكبر من الفئة الثانية.

جدول رقم (11): تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف المركز الوظيفي

الدلالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	البُعد
---------	--------	----------------	-------------	----------------	--------------	--------

0.000	10.587	189.356	3	568.068	بين المجموعات	القياس المحاسبي للموارد البشرية
		17.886	230	4113.748	داخل المجموعات	
			233	4681.816	المجموع	
0.000	17.121	209.098	3	627.295	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
		12.213	230	2809.051	داخل المجموعات	
			233	3436.346	المجموع	
0.000	14.133	93.987	3	281.962	بين المجموعات	قيمة المصرف
		6.65	230	1529.576	داخل المجموعات	
			233	1811.538	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
بالمثل، يتضح من المؤشرات الإحصائية لتحليل التباين الأحادي باختلاف المركز الوظيفي بالجدول (11)، أن جميع مستويات الدلالة المحسوبة على نطاق جميع المحاور ($0.000 > 0.05$)، وعليه يخلص الباحثان إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف المركز الوظيفي، ولمعرفة اتجاهات الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث، لجأ الباحثان أيضاً إلى استخدام أسلوب المقارنة البعدية لشيفي Scheffe والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (12) : اتجاهات الفروق لأسلوب المقارنة البعدية باختلاف متغير المركز الوظيفي

المتغير التابع	الفئة الأولى - المتوسط الأكبر	الفئة الثانية - المتوسط الأصغر	قيمة الفروق	الدلالة
القياس المحاسبي للموارد البشرية	موظف	رئيس قسم	*4.14	0.000
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	موظف	رئيس قسم	*4.09	0.000
	نائب مدير	رئيس قسم	*4.19	0.007
قيمة المصرف	موظف	رئيس قسم	*3.00	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2019م
يتضح من المؤشرات الإحصائية لاتجاهات الفروق باختلاف المركز الوظيفي بالجدول (12) أنها تتراوح بين القيمة (2.50 إلى 5.28) وهي جميعها فروق دالة إحصائياً بين مستوى معنوية (0.01 إلى 0.05) وجميعها لصالح مجموعة الفئة الأولى والتي هي ذات متوسطات أكبر من الفئة الثانية.

النتائج :

من خلال اختبار الفرضيات تم التوصل للنتائج التالية:

- وجود أثر معنوي لقياس تكلفة الموارد البشرية في قيمة المصرف وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (حماده، 2000م) والتي اكدت على ان هنالك إدراك جوهري لدي ادارة المصارف التجارية لأهمية المحاسبة على الموارد البشرية.
- وجود أثر غير معنوي للإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في قيمة المصرف تتفق هذه النتيجة مع دراسة (عثمان، 2005م)، التي اكدت ان الطرق المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في المنشآت الخدمية السودانية باعتبارها تكاليف نفقات ايرادية تظهر في قائمة الدخل وان التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية غير واضح.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

التوصيات:

وفقاً للنتائج التي توصل لها الباحثان يوصيان بالآتي:

1. الاهتمام بالإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية.
2. ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد السجلات التحليلية والمحاسبية اللازمة لعملية التسجيل والتبويب والقياس.
3. إجراء مزيد من الدراسات حول محاسبة الموارد البشرية كاتجاه حديث.

المراجع:

1. ابراهيم، عاطف فوزي، (2012م)، العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة، دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة الأزهر رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة.
2. ابوبكر، أيمن عبد الله محمد، (2015م)، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، المجلد (2)، العدد السادس عشر.
3. أريك فلامهولتر، تعريب محمد عصام الدين، حامد حجاج، (1992م) ، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ).
4. الحياي، وليد ناجي، (2004م)، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع .
5. العياشي، زرار، (2014م) أهمية محاسبة الموارد البشرية منهج لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية، مجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، المركز العربي للدراسات والبحوث، السعودية، العدد الخامس.
6. الهواري، سيد محمود وعبيد، سعيد توفيق، (1998م) الإدارة المالية، قرارات الأجل الطويل وقيمة المنشأة، القاهرة: مكتبة عين شمس.
7. حماده، رشا، (2000م)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (18)، العدد الأول.
8. شاكر، نبيل عبد السلام، (1996م)، نموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد الثاني.
9. عبد الوهاب، علي محمد وعامر، سعيد يس، (1982م)، المحاسبة عن الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، الرياض: دار المريخ .
10. عثمان، الأمين محمد، (2005م)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المنشآت الخدمية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة.
11. فاضل، جابر، (2008م)، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، العدد الثاني.
12. محمد، أسماء علي، (2017م)، أختبار مساهمة الإستثمار البشري في أداء وقيمة المنشأة المصرية، بحث منشور، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 39، العدد الثاني.
13. مطاوع، محمد عبد الحميد، (2009م) دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، مصر، المجلد 21 العددين الثالث والرابع.

14. Carpentier, Cecile & Suret, Jean Marc, (2001) Capital Structure changes & Firm, (Montreal: Lave University,)
15. Hansson, Bo, (2004,) Is it time to disclose information about human capital investment? , Uppsala, Science park, 75183, Sweden, p 1 -13.
16. Mohar, Singh, (2009) , (HUMAN RESOURCE ACCOUNTING CHALLENGE FOR ACCOUNTANT) , Shodh, Samiksha aur Mulyankan (International Research Journal ISSN-0974-2832 Vol. (2), Issue-(5)., p440.
17. Pringle, Douglas J. & Harris Rebert S, (1984) Essential of Managerial Finance, U S A, Scott (1) foresman, p9.